

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS DE SANTA RITA
CURSO DE DIREITO

RAFAEL BRUNO DA SILVA

**UMA ANÁLISE ACERCA DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA SOBRE O
LOCAL DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

SANTA RITA
2017

RAFAEL BRUNO DA SILVA

**UMA ANÁLISE ACERCA DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA SOBRE
LOCAL DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas de
Santa Rita da Universidade Federal da
Paraíba, como exigência parcial para a
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de
Albuquerque Aranha Neto

SANTA RITA

2017

Silva, Rafael Bruno da.

S586a Uma análise acerca do conflito de competência sobre o local do recolhimento do imposto sobre serviços / Rafael Bruno da Silva – Santa Rita, 2017.
59f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba.
Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

Orientador: Profº. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto.

1. ISS. 2. Conflito Territorial de Competência. 3. Lei Complementar 116/2003. 4. Direito Tributário. I. Aranha Neto, Waldemar de Albuquerque.
II. Título.

BSDCJ/UFPB

CDU – 34:336.2

RAFAEL BRUNO DA SILVA

**UMA ANÁLISE ACERCA DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA SOBRE
LOCAL DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas de
Santa Rita da Universidade Federal da
Paraíba, como exigência parcial para a
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de
Albuquerque Aranha Neto

Banca Examinadora:

Data de aprovação: ____/____/____

Prof. Me Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Prof. (Examinador)

Prof. (Examinador)

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo se debruçar sobre a análise do conflito de competência tributária para recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Sabe-se que, de acordo com a literalidade do Texto Maior, é da competência dos municípios arrecadar o ISS, restando à Lei Complementar n. 116/2003 disciplinar-lhe os pormenores. A problemática que exsurge está no fato de que o recolhimento desse imposto gera divergência desde o Decreto Lei n. 406/68 e persiste na Lei Complementar mencionada, cabendo muitas vezes aos tribunais o poder de decidir qual ente competente para receber o tributo. Para isso, a presente produção valeu-se de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais, a partir das quais, buscou-se contribuir com a construção das possíveis alternativas de equacionamento da problemática identificada. Nesse ponto, quando da análise doutrino-jurisprudencial, pleiteou-se verificar até que pontos determinados argumentos favoráveis e contrários à aplicação referida se sustentavam. Para isso, analisou-se ensinamentos de diversos doutrinadores e de acórdão jurisprudenciais, mormente dos Tribunais Superiores. Na metodologia, utilizou-se abordagem dedutiva, partindo-se de premissas gerais da Constituição, depois normas infraconstitucionais, doutrina e jurisprudência. Já quanto aos métodos de procedimentos, valeu-se da observação indireta, analisando o fenômeno dessa divergência no Brasil, e, após, abstraíndo-o, de maneira a produzir ilações fundamentadas. Ademais, adotou-se a técnica de pesquisa por documentação direta – através da análise, das legislações, dos textos jurisprudenciais produzidos no âmbito dos Tribunais Superiores –, bem como, a técnica de pesquisa por documentação indireta de cunho bibliográfico, elaborada a partir de material já publicado, em livros, periódicos, artigos científicos.

Palavras-chaves: ISS. Conflito territorial de competência. Lei Complementar 116/2003.

ABSTRACT

The present work has the objective of analyzing the conflict of competence tributary to collect the Impost on Services of any Nature. It is known that according to the literality of the Great Text, it is the competence of the municipalities to collect the ISS, and there is Complementary Law 116/2003 discipline the details. The problem that arises is the fact that the collection of this impost generates divergence since the Decree Law n. 406/68 and persists in Law Complementary mentioned, often falling end up in the courts the power to decide on which being competent to receive the tribute. For this, the present production was based on doctrinal and jurisprudential researches, from which, it was tried to contribute with the construction of the possible alternatives of equation of the problematic identified. At this point, when the doctrinal-jurisprudential analysis, it pleaded to verify to what extent certain arguments favorable and contrary to the application referred were sustained. For this, we have analyzed the teachings of several doctrinators and of jurisprudential judgments, especially of the Superior Courts. In the methodology, a deductive approach was used, starting from general premises of the Constitution, then infraconstitutional norms, doctrine and jurisprudence. As for the methods of procedures, it was used indirectly, analyzing the phenomenon of this divergence in Brazil, and, afterwards, abstracting it, in order to produce informed inferences. In addition, it was adopted the technique of research by direct documentation - through analysis, legislation, jurisprudential texts produced in the scope of the Superior Courts - was adopted, as well as the technique of research by indirect bibliographic documentation, elaborated from material already published, in books, periodicals, articles scientific .

Key-words: ISS. Conflict of competence territory. Law Complementary 116/2003.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 PRESSUPOSTOS CONCEITUAIS E CONTEXTUALIZAÇÃO DO CONFLITO	11
2.1 Competência tributária: aspectos conceituais e principiológicos.....	11
2.2 Local de Recolhimento do ISS	19
2.2.1 Regime Decreto Lei n. 406/68.....	23
2.2.2 Regime Lei Complementar n. 116/03	26
2.2.3 Da interpretação dos tribunais	32
3 ANÁLISE DE CASO	37
3.1 Legislação de João Pessoa	37
3.2 Legislação de Cabedelo.....	39
3.3 Posicionamento Crítico	41
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo está imerso no campo do Direito Tributário, e tem por objeto análise acerca do conflito de competência territorial para o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), assunto de grande divergência entre a legislação e o que é entendido pela doutrina e aplicado nos tribunais brasileiros.

A Constituição Federal de 1988 atribui competência aos Municípios para instituir e arrecadar o ISS, o referido imposto é predominantemente fiscal, o qual atua como uma essencial fonte de receita tributária para os municípios, o ISS tem o fato gerador muito amplo, sendo quaisquer prestações de serviços, excluindo-se apenas os serviços compreendidos no art. 155 II da Constituição Federal (ICMS).

Incide sobre a prestação de serviços por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. Conforme a LC n. 116/2003, o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na Lista anexa à referida lei, ainda que tais serviços não constituam a atividade preponderante do prestador. A base de cálculo do ISS é o próprio preço do serviço prestado, sendo considerado o valor bruto, conforme o artigo 7º da LC 116/2003. Podemos afirmar que não incidirá o ISS, sobre serviços de natureza gratuita.

Na verdade, para se sustentar e prover aos cidadãos todas as suas necessidades básicas, o Estado precisa montar mecanismos capazes de obter recursos materiais necessários, e a tributação legaliza essa atuação do Estado. Nesse momento, a cobrança de tributos, apresenta-se como a principal fonte das receitas públicas, que se destinam a cumprir os objetivos fundamentais do Estado.

O Brasil tem uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo. Atualmente, ela corresponde, aproximadamente, 37% do PIB (Produto Interno Bruto), segundo Odovaldo Papi, membro do Conselho Tributário da OAB – SP. É certo que a realidade atual apresenta uma alta concentração da participação no bolo tributário nacional, de acordo com Associação Mineira dos Municípios a União detém 70%, os Estados com 25%, ficando os municípios com algo em torno de 5% da arrecadação.

O Estado, como ente que agrega a soberania sobre um território, tem o dever de gerar a ordem e proporcionar o bem-estar para a coletividade. Assim para prestar os serviços públicos em prol dos cidadãos, necessita de recursos, que advêm dos tributos (impostos, taxas e contribuições).

Formas de tributar não faltam em nosso Estado, o que se discute e impede um maior amadurecimento social é o mau uso ou, em alguns casos, o não uso deste recurso para os fins apropriados. Não é diferente nos municípios brasileiros que necessitam arrecadar impostos para cumprir com os seus objetivos e prover o bem-estar social, faz-se necessárias confirmações de regras para o recolhimento dos impostos e com o ISS acontece o mesmo. Os municípios possuem legislação tributária para tratar do ISS.

Problematizando o presente estudo, acontece que existe um conflito antigo o qual persiste até hoje acerca da municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS e seu recolhimento. A questão gera discussões, devido à existência da divergência entre a LC 116/03, a doutrina e o que tem sido aplicado pelos tribunais, quando decidem os conflitos que lhes são trazidos.

O poder judiciário brasileiro a tomar decisões sobre os conflitos que tratam a determinação do local de recolhimento do ISS, tem emitido de forma divergente do critério imposto pela LC 116/03, afirmando que o local de recolhimento do ISS, deve ser no município onde houve a concretização do fato gerador, isto é, no local da efetiva prestação do serviço, e não no território do estabelecimento do prestador, mostrando dessa forma a fragilidade da referida norma, expondo uma total insegurança aos contribuintes que buscam cumprir corretamente com seus tributos, de mais a mais contribui para o seguimento da guerra fiscal entre os municípios.

Recentemente foi publicada a Lei Complementar nº 157/2016 - em 1 de 30.12.2016, que altera a Lei Complementar nº 116/2003, a qual dispõe sobre o ISS. Destacamos a inclusão do artigo 8º-A naquele diploma legal, que fixa a alíquota mínima de 2%, atentando-se para o fato de que os entes federados deverão, no prazo de 1 ano contado de 30.12.2016, revogar os dispositivos que contrariem o disposto no caput e no § 1º desse dispositivo. A referida lei tenta abarcar ainda mais a quantidade de serviços que devem ser arrecadados no

local da prestação de serviços para diminuir a dificuldade de se decidir onde deve ser recolhido o devido imposto.

Entretanto, como já foi retratado, o conflito de competência continua existindo porque, nas atividades não listadas no artigo 3º dessa lei complementar, ainda há dúvidas quanto à competência tributária, se pertence ao Município onde os serviços foram efetivamente realizados, ou ao Município onde o prestador mantém seu domicílio ou residência, e mesmo com a inclusão de novos serviços pela lei complementar nº 157/2016 ainda não sabemos se todas as discórdias serão elucidadas.

A bitributação é proibida de forma implícita na constituição que formatou o sistema tributário nacional e deve ser evitado uma Guerra Fiscal entre os entes, porém diante desse cenário ausente de clareza e uniformidade no entendimento da questão, são prejudicados os contribuintes e também os municípios que além dos prejuízos em virtude da quantia do ISS, obrigam-se a defender seus interesses e direitos em processos administrativos e judiciais.

Certo é que, não são raros os casos em que dois ou mais municípios tentam tributar sobre o mesmo fato gerador, situação inadmissível em nosso sistema jurídico tributário, pois a competência de um ente federado exclui de pronto a pretensão impositiva de qualquer outro.

É necessário elucidar essa situação para que os municípios parem de ser vítimas de fraudes e que contribuintes não fiquem com a possibilidade de ser tributado mais de uma vez pelo mesmo fato gerador, e o Judiciário não continue a receber litígios em virtude desse conflito de competência territorial.

Hoje possuímos o Judiciário com um dos índices mais elevados de tramites judiciais em todo mundo, segundo dados do "Justiça em Números", elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), em 2010 tramitavam no Judiciário brasileiro 84 milhões de ações para um contingente de 16,8 mil juízes, desembargadores e ministros. Fato que torna necessário a elucidação do local de recolhimento do Imposto sobre serviços.

Tendo em vista essa ausência de entendimento e uniformidade no trato do assunto, perdem os contribuintes e os municípios que além dos danos derivados do valor do tributo em si, são levados a proteger seus direitos em processos administrativos ou judiciais, onerosos por natureza.

A pesquisa discute os aspectos pertinentes à competência do local para tributação do ISS, procurando se basear em um campo que tange os municípios de João Pessoa e Cabedelo, avaliando suas legislações e jurisprudências dos seus tribunais e a importância do ISS para esses municípios, mas não deixando de analisar o que acontece no resto do país.

Assim, a partir desse recorte enxergar de maneira adequada a situação da competência territorial para a cobrança e recolhimento do ISS, o que não impede de ser levado para outros municípios do Brasil, a qual busca a minimização dos nocivos efeitos produzidos pelos conflitos que envolvem a sua cobrança.

A justificativa da escolha do tema é sua relevância acadêmica, econômica e social, e o estudo tem objetivo geral analisar, de forma pormenorizada, em que sentido caminha a jurisprudência e a doutrina sobre o tema aqui proposto e, ademais, visa-se, ainda, analisar os mais diversos estudos, submetendo-os, após, a uma visão crítica, que conduzida de acordo com entendimentos formados após a análise, buscando argumentos tendentes à solidez, colaborando para a minimização dos nocivos efeitos produzidos pelos conflitos que envolvem o recolhimento do ISS.

No que tange à metodologia utilizou-se o método de abordagem, o dedutivo, o qual parte de análises gerais e argumentos que procuram gerar uma compreensão dos aspectos particulares. A pesquisa a ser realizada neste trabalho pode ser através também do método interpretativo, visto que a pesquisa em comento envolve necessariamente à análise dos textos normativos e das decisões jurisprudenciais, para a partir dessas avaliações capacitar um entendimento sobre o tema, já que a mesma pesquisa envolve divergência entre a legislação e o entendimento doutrinário e jurisprudencial.

O procedimento utilizado nesta pesquisa realizar-se-á por meio de observação indireta, pois se fará um estudo a partir dos julgados sobre a temática junto ao Superior Tribunal de Justiça. Estes julgados irão permitir analisar os argumentos jurídicos utilizados pelos membros do referido tribunal.

De modo a abarcar de forma holística o estudo e da necessidade da análise de diversas questões subjacentes, inicialmente abordar-se-á de forma

sucinta os conceitos relacionados ao tema, com o objetivo de fornecer substrato teórico para o desenvolvimento do presente estudo.

Em momento posterior, já a guisa de conclusão, o presente trabalho debruçar-se-á sobre as questões que dificultam a aplicação das normas e por fim, abordar-se-á o ponto de vista crítico do autor sobre o presente estudo.

2 PRESSUPOSTOS CONCEITUAIS E CONTEXTUALIZAÇÃO DO CONFLITO

Antes de adentrarmos no estudo específico envolvendo o conflito de competência territorial para o recolhimento do Imposto Sobre Serviços e verificar se existe um conflito entre os municípios de João Pessoa e Cabedelo, é fundamental tecer-se algumas considerações sobre alguns pressupostos conceituais que se relacionam com o tema e a principiologia tributária para o recolhimento desse imposto e quais os princípios são essenciais para o entendimento do tema.

O capítulo abordará os aspectos conceituais da competência tributária, já que o estudo se encontra permeado na competência dos municípios para instituir o ISS e quando esses entes têm ou não competência para realizar essa cobrança, observando as legislações superiores e os princípios que servem de base para absorver um maior entendimento do estudo a seguir, como também analisará o local de recolhimento do imposto, como também a Lei Complementar 116/2003 e entendimento dos tribunais.

2.1 Competência tributária: aspectos conceituais e principiológicos

A estrutura da República Federativa do Brasil é composta pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo todos autônomos. Contudo, a Constituição Federal de 1988 outorgou a cada um desses entes, determinados tributos próprios, para que eles pudessem fazer frente as suas despesas. Essa outorga é denominada competência tributária.

A CRFB/88 engloba em seu conjunto ordenado de normas, disposições a respeito do ordenamento tributário brasileiro, principalmente no que se refere às competências tributárias. Um reflexo do compósito político, econômico e social da Constituição vigente, onde procura apreciar em seu texto preceitos gerais concernentes à própria organização financeira do Estado.

Assim, em matéria tributária, a CRFB/88 é o instrumento utilizado para delinear o campo de atuação dos entes políticos, no que tange a competência para tributar. Nesse sentido, Alexandre de Moraes assegura que:

A Constituição Federal, em regra, não institui tributos, mas sim estabelece a repartição de competência entre os diversos entes

federativos e permite que os instituem com observância do princípio da reserva legal (2006, p. 766).

Tendo em vista que a Constituição não institui tributo, mas outorga competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal o façam, é certo que a lei tributária vige no território da entidade política a qual foi outorgada competência para instituir o tributo respectivo. Por exemplo, a Constituição Federal outorgou poderes para que cada Estado institua o seu IPVA, bem como defina as regras de sua incidência, tais como definição de alíquotas, contribuintes e responsáveis.

De acordo com Ataliba a competência tributária nasce:

Por força de lei, da ocorrência do fato impositivo. A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso (1993, p. 196).

A atuação dos entes federativos não é ilimitada. Pelo contrário, ela está adstrita aos próprios ditames constitucionais, que ao mesmo tempo em que atribui o poder de tributar a cada um dos entes políticos, limita o exercício desse poder, impedindo que invada a seara de competência tributante de outra entidade política contemplada, assegurando ao contribuinte a garantia de não ser tributado pelo mesmo fato gerador por mais de um ente político.

Na definição de Carraza, competência tributária é a aptidão para criar tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas (2011, p. 533). Portanto, pode-se dizer que entre o pagador e o poder público, está o município. A obrigação do tal tributo pode ser o sujeito ativo e o passivo:

Sujeito ativo: o município é o sujeito do tributo do ISS, considerando-se princípio da territorialidade que diz que cada um possui requisitos para cobrar no seu território, esse pagamento, contanto que se verifique as normas da legislação superior (VETARISCHI, 2005, p.7).

Segundo o autor Borges o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública que está em ligação direta com a materialidade da hipótese legal de incidência tributária (2001, p. 85).

Se o nascimento do tributo está intrinsecamente relacionado com o direito subjetivo dos entes políticos exercitarem sua competência tributária, esta

deve conter alguns elementos considerados essenciais para que o tributo seja assim instituído. Carrazza adverte que:

Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem quanto à existência e na liquidez tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota (2005, p. 467)

Uma vez presentes estes elementos essenciais na lei criadora do tributo, este passa a ser instituído. A competência tributária é privativa, incaducável, de exercício facultativo, improrrogável, irrenunciável, indelegável. Não se pode confundir competência com capacidade. Em relação ao exercício da competência tributária, cumpre consignar a lição de Carrazza, que apregoa:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa. De conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária (2005, p.471).

A competência tributária é indelegável, estando fixando exclusivamente pela Constituição Federal, não podendo ser alterada, como pode ser visto no artigo 7º do Código Tributário:

Art. 7º- A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição (BRASIL, 1966).

A competência tributária se distingue da capacidade tributária ativa. A primeira é o poder, a aptidão de criar tributos, é legislar instituindo tributos, já a segunda é a capacidade de ser sujeito ativo da relação jurídica tributária.

A competência tributária pode ser classificada ou repartida espécies, como, por exemplo, a privativa, comum, residual. A rigor, a privativa ocorre quando a entidade política que recebe o poder de decretar determinado tributo é uma única, não se admitindo que outra entidade política atinja determinada área, como, por exemplo, a União diante dos Impostos de Exportações. Podemos dizer que essa competência serve para instituir impostos ordinários (Impostos Federais, Estaduais e Municipais). Nesse caso, cada ente tem a sua competência.

A própria Constituição determina o rol de impostos inerentes a cada ente tributante, em que pese o artigo 153 da Carta Maior enumerar os impostos federais, de competência privativa da União, o qual, a título de exemplo, vale transcrever em sua literalidade:

Art. 153 (CF). Compete à União instituir impostos sobre:
 I – importação de produtos estrangeiros;
 II – exportação, para exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 III – renda e proventos de qualquer natureza;
 IV – produtos industrializados;
 V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas à títulos ou valores mobiliários;
 VI – propriedade territorial rural;
 VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar (BRASIL, 1988)

Os Impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal foram tratados pelo artigo 155 da CF, conforme disposto a seguir:

Art.155 (CF). Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 I – transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos;
 II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 III – propriedade de veículos automotores (BRASIL, 1998).

Já os Impostos Municipais foram previstos no artigo 156 da CF, que assim estabelece:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
 I - propriedade predial e territorial urbana;
 II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
 III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1998).

Temos também competência tributária comum, onde duas ou mais entidades políticas recebem poderes para decretar um mesmo tributo. É o caso do Estado e Município diante do imposto sobre a circulação de combustíveis líquidos e gasosos, refere-se também aos tributos chamados vinculados, ou seja, taxas e contribuições de melhoria, que por sua natureza são oriundos de atividades do Estado. Trata-se de competência comum em virtude de poder ser exercida pelas quatro pessoas jurídicas de direito público, União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Cabe aqui a transcrição literal do artigo 145 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

Podemos também observar o Código Tributário Nacional, que traz em seu artigo 77, evidências da competência tributária comum:

Art.77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966).

A competência residual ocorre quando determinada entidade política fica com o poder de decretar outros tributos, ou seja, é o poder de instituir tributos não previstos na Constituição Federal. No Brasil somente a União tem essa competência. O art.154, I da CF que trata dos impostos, vejamos:

Art.154 (CF). A União poderá instituir:
I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição (BRASIL, 1988).

Vale ressaltar que o artigo 195, §4º da CRFB/88 relata que são impostos de competência da União, as contribuições previdenciárias residuais (BRASIL, 1998).

Ademais, as limitações ao poder de tributar não se resumem apenas às repartições de competências tributárias. A CRFB/88 contempla ainda uma série de princípios norteadores da atuação das entidades políticas em matéria tributária, além de prescrever fatos imunes a essa atuação estatal.

Esse é o posicionamento de Kiyoshi Harada, que leciona:

Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política implica, *ipso facto*, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada, a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime

político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais (2006, p. 378).

Os princípios jurídicos podem ser definidos como padrões de conduta presentes no ordenamento jurídico, sendo considerados, assim como as regras, normas, porém entendidos em sentido amplo, mais abrangentes que as regras e anteriores a elas, podendo e devendo ser utilizados como base destas.

Como se extrai dos ensinamentos de Argílio Afonso da Silva, a doutrina diverge quanto ao fator que fundamenta os princípios. Em um momento, certa parte da doutrina erige o fator fundamental para identifica-lo, em outro, o aspecto generalidade (2003, p. 613-614).

Em que pese os árduos questionamentos quanto ao que caracteriza um princípio, sabe-se que eles são mandamentos essenciais que buscam orientar as condutas dos aplicadores do Direito, bem como, tem conteúdo limitativo de condutas, mormente as estatais.

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para:

Apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma (CARVALHO, P. B. 2012, p.163).

Entre os princípios do Direito Tributário, podemos analisar acerca do assunto, o da Territorialidade, onde se tem o objetivo de fundamentar o alcance espacial das normas tributárias sobre fatos juridicizados por um determinado ordenamento. Certo é, que toda regra jurídica é editada para imperar em determinado espaço territorial. Sendo assim, as leis municipais, por exemplo, são aplicáveis apenas dentro de seu próprio território municipal, mesmo em um curto espaço territorial cada um tem suas regras que são utilizadas em seu território.

A territorialidade se caracteriza como princípio da vigência da legislação tributária no espaço. Isto quer dizer que tal legislação vale nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma, ou seja, no âmbito federal, a norma vale apenas dentro do território brasileiro; no âmbito municipal, dentro do município e, assim, sucessivamente.

Na verdade, tal princípio determina que a lei tributária só possa incidir sobre fatos geradores que tenham ocorrido dentro dos limites do território da

pessoa jurídica que a editou. Desta forma, podemos considerar que, a legislação tributária, quanto a sua aplicabilidade no espaço, deve respeitar o Princípio da Territorialidade. Entretanto, em casos excepcionais, o CTN admite a extraterritorialidade da norma tributária.

O Código Tributário Nacional admite a extraterritorialidade da norma tributária, excepcionalmente, desde que haja convênio entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno interessadas (Distrito Federal, Estados e Municípios), ou desde que existam tratados ou convenções firmadas pela União e também quando o próprio CTN ou outra lei da União de caráter geral for editada, como mostra o dispositivo abaixo:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União (BRASIL, 1966).

Carvalho também trata do assunto conforme exposto a seguir:

Recolhido o fato de ser o Brasil, juridicamente, uma Federação, e o de haver Municípios dotados de autonomia, a vigência das normas tributárias ganha especial e relevante importância. Vê-se, na disciplina do Texto Constitucional, a preocupação sempre presente de evitar que a atividade legislativa de cada uma das pessoas políticas interfira nas demais, realizando a harmonia que o constituinte concedeu. É a razão de ter-se firmado a diretriz segundo a qual a legislação produzida pelo ente político no seu território e, fora dele, tão somente nos estritos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem. (CARVALHO, P. B., 2012, pgs. 116-117).

Como é notório, toda regra tem sua exceção. Assim, em caráter excepcional, o art. 102 supra dispõe que a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios pode ter vigência fora dos respectivos territórios, elencando as seguintes hipóteses, em que tal vigência seria possível. Segundo Carvalho normas jurídicas excepcionalmente podem extrapolar a dimensão territorial:

Excepcionalmente, no entanto, a vigência de certas normas jurídicas pode extrapolar a dimensão territorial do ente que as produziu, causando o efeito denominado pelo direito de extraterritorialidade da lei. Isto ocorre, no caso dos Estados e Municípios, quando celebrados convênios ou acordos que reconheçam a extraterritorialidade, as normas editadas pelos entes, participantes do convênio ou do acordo, passam a ser vigentes também em outro território, mas tão somente nos estritos limites em que a extraterritorialidade foi concedida. O mesmo é verificado com a União: na qualidade de pessoa política de direito público interno, suas normas têm vigência circunscrita aos limites do território brasileiro; já como pessoa política de direito

internacional, ao assinar contratos e convenções com outros países, tem o condão de imprimir vigência a suas normas (2009, p.552).

A possibilidade da extraterritorialidade por leis complementares da União, surgiu a partir de uma autorização dada pelo artigo 146, I, da Constituição, dessa forma, cabe à Lei Complementar fazer função de Lei Geral que tem competência para dispor sobre conflitos de competência tributária, a qual pode atribuir extraterritorialidade à lei estadual ou municipal.

Nesses casos é válido entender a necessidade dos convênios, tratados, convenções entre as pessoas jurídicas de Direito Público, ou outra lei geral for editada, para que a norma tributária possa ser dotada de extraterritorialidade. Por conseguinte, correto é afirmar que em regra geral, a norma tributária deve respeitar o Princípio da Territorialidade, sendo que, somente em caráter excepcional, será admitido a extraterritorialidade da lei tributária.

Toda vez que duas pessoas de Direito Público (União, Estados, Municípios, ou Distrito Federal) exigirem de uma pessoa física ou jurídica, um mesmo tributo, ou seja, que tenha o mesmo fato gerador estamos diante de uma situação chamada Bitributação. Conforme ensina a professora Regina Helena Costa:

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico (2012, p. 67).

Esse princípio é de extrema importância para análise do estudo em questão, já que contribuintes acabam sendo cobrados duas vezes pelo mesmo fato gerador, o que acarretaria a bitributação.

Em junho de 2014, o STJ teve a oportunidade de apreciar o tema:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. A norma do parágrafo único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados. A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre o montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais. De outro modo, coincidiram os fatos geradores do imposto sobre produtos

industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias. Consequentemente, os incisos I e II do caput são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização. Embargos de divergência conhecidos e providos. (BRASIL, STJ, Primeira Seção, EREsp 1.400.759/RS, Rel. Min. Ari Pargendler, Julgamento em 11/06/2014).

Em face da Constituição Federal estipular uma rígida repartição de competência tributária, a bitributação está, como regra, proibida no Brasil e os casos concretos verificados normalmente configuram conflitos aparentes de competência, devendo, portanto, ser resolvidos à luz dos respectivos dispositivos constitucionais, bem como, também, conforme o dispositivo nas Leis Complementares que tenham a função de dirimir conflitos dessa natureza.

2.2 Local de Recolhimento do ISS

O local do recolhimento do imposto está ligado a qual ente deve cobrar o devido imposto, qual deve receber o tributo, em nosso caso está relacionado a qual município deve recolher com o ISS. O local de recolhimento, por causar celeuma entre os doutrinadores, prestadores de serviço e municípios, é o objeto desse estudo.

Com a ocorrência do fato gerador, surge o nascimento da obrigação tributária. Tal obrigação tributária será devida ao local onde o legislador tenha estabelecido. A lei tributária tem vigência para o território do respectivo município, que é o titular do imposto sobre serviços. Em princípio, essa lei deve atingir exclusivamente as operações realizadas ou ocorridas dentro de seu respectivo território.

Segundo Paulo Pêgas, o ISS é cabível ao município do estabelecimento do prestador de serviço, ou caso não haja, será o local de domicílio do prestador. No caso de construção civil, o imposto cabe ao município onde estiver localizada a obra (2003, p. 147).

Alguns doutrinadores tratam que o serviço mesmo não prestado em seu território, deve cobrar o ISS baseado na Constituição Federal e em outras legislações, por ter o estabelecimento em seu espaço territorial ou algum outro vínculo com o serviço. Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Machado Derzi ensinam:

A rigor, o imposto incide sobre a prestação de serviços (não importa o local de sua execução, pois até mesmo aqueles prestados fora do território nacional, no exterior, estão situados no âmbito de incidência da norma) desde que o estabelecimento prestador ou a pessoa jurídica prestadora se situem em Município brasileiro. Pensar de forma diferente seria considerar supérflua a norma constitucional que autoriza a Lei Complementar federal a excluir da incidência do ISS 'exportações de serviços para o exterior' (...). A Carta brasileira não se concilia com aquele único critério - aliás absoluto - adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, ou seja, não pode a competência municipal ser bitolada apenas pelo local onde se executar o serviço. Desta forma outros modos de conflitos surgem continuamente e será praticamente inútil a aplicação da norma do art. 156, § 3º, II da Constituição. Na verdade, afirmar que o Município somente tem competência para tributar o serviço prestado em seu território será negar vigência às normas da Constituição Federal, em especial o citado art. 156, § 3º, II" (2002, p. 133-134).

Tratar sobre a determinação do local da incidência tributária do ISS é falar de um assunto questionado. Conquanto muito já debatido pela Jurisprudência e pela Doutrina, os conflitos de competência entre municípios para a cobrança deste imposto prosseguem sendo relevantes.

O crescimento tecnológico dos meios de comunicação e informática expandiu consideravelmente a quantidade de serviços e o modo pelo qual é realizada a prestação, acarretando uma substancial evolução para esse espaço da economia. Na atualidade, o ato de prestar serviços pode ser executado a distância, sem exigência do prestador em um lugar determinado, fixo.

Para a professora Sílvia Helena Gomes:

A evolução da dinâmica da prestação dos serviços trouxe mudanças que atingem tanto o prestador de serviços, que aprimora a técnica de seu trabalho ou simplesmente se utiliza da tecnologia colocada a sua disposição, como trouxe maior avanço dos mecanismos para a arrecadação dos tributos e para o controle das obrigações a serem cumpridas pelos contribuintes (2012, p.1).

Dessa forma, mesmo, que presente uma norma geral determinante para o local da incidência do ISS, ainda ocorre circunstâncias onde o mesmo fato gerador fica suscetível a profusas incidências pelo mencionado imposto. Para a professora Gomes isso é ocasionado devido a diversas possibilidades, dentre elas que:

A nossa federação hoje conta com 5.565 Municípios, cada qual com suas especificidades locais, mas todos sob o entendimento que têm competência para arrecadar o ISS dos fatos jurídicos tributários ocorridos dentro de seus limites geográficos (2012, p. 2).

A insegurança jurídica está continuamente atrelada aos contribuintes do ISS, devido a oscilação na definição do aspecto espacial do imposto. As regras estão postas no sistema do direito positivo, mas a interpretação destas está em confronto com a dinâmica do tributo.

Dentro as informações do ISS, Eurico Santi cita que:

Se o imposto é de competência municipal, ao nosso ver, a decorrência lógica, é que o município tem competência para exigir o imposto somente sobre os serviços ocorridos em seu território; Caso haja conflito entre os municípios sobre o local da ocorrência do serviço, caberá ao legislador infraconstitucional dispor sobre o conflito, elegendo um critério para resolvê-lo; Caso haja conflito entre os entes da federação sobre a abrangência dos serviços (conflitos em especial com o ICMS e o IPI), caberá o legislador infraconstitucional dirimi-lo (2005, p. 505).

O autor Yoshiaki Ichihara também comenta o recolhimento do ISS sob o aspecto espacial, temporal pessoal e valorativo. Quanto ao aspecto espacial, sendo o ISS um imposto municipal, aplica-se no território dos respectivos municípios (2004, p. 267). Já Eurico Santi, relata que o aspecto espacial do ISS é o que cria mais celeumas. “A Lei Complementar nº 116/2003 reascendeu a discussão sobre o local onde se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário do ISS” (2005, p. 493).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça foi, por muitos anos, calcada no entendimento de que o ISS é devido no local onde ocorrer o fato gerador do imposto, isto é, nos limites territoriais do Município onde for realizada a prestação do serviço.

Essa jurisprudência observou o local da realização do serviço, o qual seria um critério constitucional. O que é um entendimento válido, baseado em um critério constitucional, entretanto, a utilização isolada desse preceito, pode causar conflito e a mesma é de laboriosa execução.

Para Ichihara, os serviços tributáveis pelo ISS, no anterior e atual sistema, são os determinados em Lei Complementar:

Hoje, o ISS é regulado pela Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, o qual revogou os arts 8º, 10 a 12 do Decreto-Lei nº 408/68; os incisos II, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834/69; a Lei Complementar nº 22/74; a Lei nº 7.192/84; a Lei Complementar nº 56/87 e Lei Complementar nº 100/99; a lista também foi aumentada para 200 itens (2004, p. 267).

O texto constitucional não traz uma disposição específica sobre a territorialidade do ISS, mas o legislador constitucional atribuiu a competência aos municípios para tal feito (SANTI, 2005, p. 515). Para Ichihara a regra diz que o local do recolhimento do ISS cabe ao domicílio prestador do serviço, exceto no caso das construções civis, que o município onde se realiza a obra é que recebe o imposto (2004, p. 267).

Roque Carrazza aponta que o ISS deve ser recolhido onde o serviço é efetivamente prestado:

O serviço é prestado no município A, é nele que deverá ser tributado o ISS, mesmo que o serviço seja prestado no município B; caso contrário, estaria aceitando que a lei do município B pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre o fato ocorrido no território do município, onde ela não pode ser divulgada. Sempre o ISS é cabível no município que foi feita a prestação de serviço. Isso a despeito o que o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68 dita, e que não se sobrepõe a nenhuma norma constitucional (2003, p.210- 211).

No ano de 1967 veio o Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, para regular a matéria, porém tão somente para empresas que realizem a prestação do serviço em mais de um Município. Assim essa regra, do local considerado como da prestação do serviço, passou a ser considerada que para empresas que realizem prestação do serviço em um único Município, o local onde se efetuar a prestação do serviço (onde o serviço é prestado, o direito cedido ou o bem alugado seja utilizado), pois o CTN e o Ato Complementar nº 36, eram omissos.

Para empresas que realizem prestação do serviço em mais de um Município era observado o local onde se efetuar a prestação do serviço, caso de construção civil ou quando os serviços forem prestados, em caráter permanente, por estabelecimentos, sócio ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município.

Para os demais casos, observando o local da sede da empresa. A partir de 01 de janeiro de 1969, o Decreto-lei nº 406, de 1968, passou a considerar local da prestação de serviço, ou seja, o local do estabelecimento prestador e, na sua falta, o local do domicílio. O local onde se efetuar a prestação de serviço, para os casos de construção civil.

Em seguida iremos analisar todo o contexto detalhadamente envolvendo o local do recolhimento do ISS, desde análise de legislação como de observância

da doutrina e jurisprudência, e como esse conflito de competência vem se alastrando por anos e ocorrendo uma guerra fiscal em muitas localidades do nosso país.

2.2.1 Regime Decreto-lei n. 406/68

Em se tratando de local do recolhimento do ISS, o artigo 12 do DL 406/68, dispunha o seguinte:

Art.12. Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação; c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da lista anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada (BRASIL, 1968).

Nesse sentido entende-se, que a regra revogada do artigo 12 do DL 406/68, era de que, o município competente para o recolhimento do ISS era aquele onde estiver fixado o estabelecimento prestador, sendo que, seria apenas uma exceção, o recolhimento no local da efetiva prestação do serviço, como no caso da construção civil.

Acontece que a regra geral imposta pelo artigo 12 do referido decreto lei, a todo momento foi alvo de discussões judiciais e doutrinárias. Em virtude do instante da concreta aplicação da norma, a qual gerava brecha para não observação ao princípio constitucional da territorialidade da tributação.

O que ocorria na prática realmente, era que o município onde estava localizado o estabelecimento prestador de serviços, estava legitimado para cobrar o ISS, segundo o DL 406/68, mesmo em serviços prestados em território de outro Município, desde que não fosse construção civil, por tratar-se de exceção conforme previsto no mencionado artigo 12, descrito acima, ou seja, só era tido como exceção a regra os serviços prestados na construção civil.

Martins procura esclarecer algumas diferenças envolvendo o local do estabelecimento do prestador, dentre as quais:

Empresa é a atividade econômica organizada para a produção de bens e serviços para o mercado, visa lucro e não possui domicílio, mas sim, um local que exerce suas atividades; estabelecimento significa estar parado, estabelecer-se, e também não é domicílio porque é o local onde a empresa, designa vários nomes para estabelecimento: escritório, consultório, fábrica, oficina, atelier, agência, etc (2003, p. 212).

Para Martins (2003, p. 212-213) o que consta na alínea “a” do art. 12 (considera-se local da prestação do serviço: a do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador), é exceção ao princípio da territorialidade, não concordando com a Constituição.

Dessa forma baseada na fragilidade da norma que regulamentava a competência para o recolhimento do ISS, surgiu o problema da Guerra Fiscal entre os entes municipais, que disputavam o direito de recolherem o ISS. De mais a mais, observando o critério adotado pelo DL 406/68, as empresas passaram a instalar as conhecidas sedes de fachadas, cujo os municípios que detinham alíquotas de ISS menores, ainda que a prestação efetiva de seus serviços ocorresse em outros municípios, com o intuito de recolherem menos ISS.

Porque devido ao referido DL se tinha a oportunidade da competência para a tributação do referido imposto ser do município onde estivesse o estabelecimento prestador, pouco importando onde o serviço foi realmente prestado.

Em 2002 foi veiculado uma reportagem na Folha de São Paulo, onde se tinha como foco o que acontecia no Estado de São Paulo, observando as cidades próximas a capital do Estado que estimulavam a criação de empresas dentro dos limites de seus territórios, sem que elas desenvolvessem qualquer atividade econômica no município.

O autor Conta Arzúa em sua obra já analisava que não bastava um simples local, para chamar de sede da empresa, eram necessárias outras atividades para determinar o estabelecimento do prestador:

Não basta um simples local, pois, é preciso que nesse local tenha havido o exercício das atividades causadoras da obrigação de pagar o imposto. Assim, somente o endereço ou local, não tipificam o estabelecimento prestador, sendo necessário que o estabelecimento preste efetivamente serviços e não seja um simples local (1976, p.93).

De acordo com o exposto na matéria da Folha de São Paulo, os municípios entregavam para as empresas as menores alíquotas possíveis tributáveis, para as empresas instalassem suas sedes em seus territórios, como, por exemplo, o município de Carapicuíba, que oferecia uma alíquota de apenas 0,3% (GOIS, Folha de São Paulo. Ed. 24/04/2002).

Assim o município de São Paulo que tinha alíquota de 5%, foi na época diminuindo seu número de empresas e aumentando a instalação em cidades próximas vizinhas que detinham alíquotas insignificantes e efetuavam seus serviços na cidade, conseqüentemente era prejudicado o município onde ocorria a prestação do serviço, o qual era obrigado a ver os contribuintes recolhendo o ISS em municípios vizinhos, que ofereciam alíquotas menores.

Carraza criticava o posto no decreto, pois para o autor um serviço prestado em município deveria ser recolhido o ISS pelo próprio município, desse modo trata:

Que se o serviço é prestado no município A, é nele que deverá ser tributado o ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja situado no Município B; caso contrário, estaria aceitando que a lei do município B pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre o fato ocorrido no território do município, onde ela não pode ser divulgada. Sempre o ISS é cabível no município que foi feita a prestação de serviço. Isso a despeito o que o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68 dita, e que não se sobrepõe a nenhuma norma constitucional (2003, p.210- 211).

Portanto com o surgimento dos conflitos e discussões entre os municípios a respeito da competência para recolhimento do ISS, foi necessária a intervenção do Poder Judiciário para solucionar os problemas, o qual proferiu decisões que iam contra ao disposto no DL 406/68.

As decisões que eram emitidas pelo Poder Judiciário sobre os conflitos de competência para o recolhimento do ISS, eram fundamentadas na doutrina majoritária e principalmente no princípio constitucional da territorialidade da tributação, o qual se criou o entendimento de que, mesmo naqueles serviços não compreendidos nas exceções do art. 12 do DL 406/68, o ISS deveria ser recolhido no município onde houve a efetiva prestação do serviço, ou seja, a real ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, o STJ ao emitir suas decisões à cerca do assunto, compreendeu que a arrecadação do ISS, deveria ser feita onde ocorreu o fato gerador da obrigação, não importando onde esteja localizado o estabelecimento prestador. O posicionamento do STJ é fundado dentre outros, no princípio da não extraterritorialidade da lei municipal, que veda a aplicabilidade de uma lei municipal sobre fatos geradores que tenham ocorridos em outro município.

2.2.2 Regime Lei Complementar n. 116/03

Perante a discordância entre a disposição do artigo 12 do DL 406/68 e o posicionamento jurisprudencial e doutrinário, e a relevância do conflito entre os entes municipais que possibilitava uma guerra fiscal, evidente estava a vulnerabilidade do mencionado artigo. E diante disso se tinha a indispensabilidade da mudança da norma, ou seja, uma nova legislação para solucionar os conflitos no tocante a competência para o recolhimento do ISS.

Assim, no ano de 2003, criam a Lei Complementar 116/2003, com a função de resolver a discrepância entre os municípios, por conseguinte, pondo um fim à guerra fiscal e cooperando com o Judiciário, que já se encontrava repleto de conflitos que envolviam a definição do local competente para a arrecadação do ISS. No entanto, a LC 116/2003, não atendeu as expectativas que todos aguardavam. Na verdade, a nova norma que passou a regulamentar a competência do local para recolhimento do ISS, não teve a capacidade suficiente para solucionar toda a discussão que envolve o assunto.

Diferente do previsto a LC 116/2003, não modificou a regra base trazida pelo DL 406/68, já que a mesma conservou como lugar que tinha como competência para recolher o tributo, no qual o prestador de serviço esteja instalado, e dessa forma prosseguiu existindo a possibilidade do aparecimento de outros litígios entre os entes municipais.

A norma de 2003 possibilitou o aumento no número de exceções à regra geral, o que de certa forma foi importante e melhorou a situação para o recolhimento do tributo.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local (BRASIL, 2003).

Assim a LC 116/2003 serviu para acrescentar as possibilidades que seriam exceções à regra geral, tais como: instalação de estruturas, demolição, varrição e coleta de lixo, limpeza e manutenção de imóveis, decoração e jardinagem, controle e tratamento de efluentes, reflorestamento, escoramento e contenção de encostas, limpeza e dragagem de rios e lagos, guarda e estacionamento de veículos e embarcações, vigilância e segurança de bens ou

peçoas, armazenamento e guarda de bens de qualquer espécie, serviços de diversão e lazer, transporte municipal, fornecimento de mão de obra, planejamento e organização de feiras e exposições, serviços portuários e de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários (BRASIL, 2003).

Teremos ainda para local de incidência e recolhimento do ISS, como, por exemplo, o local da execução dos serviços: serviços diversos de construção civil, cessão de mão de obra, decoração, armazenagem, serviços congêneres de semeadura e adubação, diversões lazer e entretenimento, transporte municipal, planejamento e organização de feiras e exposições (BRASIL, 2003).

Local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, como, por exemplo, serviços originados ou iniciados no exterior. Em cada município, cujo território haja extensão de rodovia explorada, como, por exemplo, serviços de exploração de rodovias, mediante cobrança de pedágios (BRASIL, 2003).

Em cada município, cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cubos, dutos de qualquer natureza: serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cubos, dutos de qualquer natureza (BRASIL, 2003).

Nestas hipóteses, consideradas como exceções, o local competente para a tributação do ISS seria o município onde o serviço tenha sido efetivamente prestado. Se observamos bem, para findar as discórdias a lei poderia ter utilizado do princípio constitucional da territorialidade e assim determinar que tal ente municipal seria competente em virtude da ocorrência do fato gerador da obrigação, no entanto a lei não utilizou dessa lógica e sim de elencar as possibilidades que levaria a competência ao município que ocorreu de fato a prestação de serviço, criando uma lista gigante de exceções.

Em vista disso, tratam que a legislação ao regulamentar o local de recolhimento do ISS feriu a carta magna, em virtude da discordância ao princípio constitucional da territorialidade. Problemas não faltaram e sim continuaram a existir com disputas para recolher o referido imposto. Para o autor André Luiz Vetarischi, o ISS é devido no momento da prestação de serviço, no instante em que ocorre a exteriorização do fato gerador (2005, p. 6).

A lei complementar procurou estabelecer de forma mais detalhada o local da prestação dos serviços para fins de incidência do ISS, todavia, verifica-se que

a redação do dispositivo legal, embora mais ampla que a anterior, não soluciona todas as dúvidas e questões:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (BRASIL, 2003).

Dessa forma o local pode ser permanente ou temporário, será considerado se o contribuinte desenvolve atividade necessária para a prestação do serviço, como, por exemplo, uma empresa com sede em João Pessoa, tem uma filial em Bayeux, uma agência em Campina Grande, um posto de atendimento em Santa Rita, uma sucursal em Natal, e uma escritório de representação em Recife, se cada um desses estabelecimentos desenvolver prestação de serviços, de modo permanente ou temporário e se configura unidade econômica ou profissional da empresa, cada um deles é considerado estabelecimento do prestador.

Para o recebimento do ISS, o estabelecimento prestador será o local da atividade do contribuinte, onde há o fornecimento de trabalho ou a cessão de direitos. Pode ocorrer vários estabelecimentos prestadores, desde que a empresa os tenha realmente como matriz ou filial. Os estabelecimentos auxiliares que não tiverem autonomia jurídica e econômica, não poderão ser tidos como estabelecimentos prestadores para o ISS. Dependendo do ramo da empresa, designa vários nomes para estabelecimento: escritório, consultório, fábrica, oficina, atelier, agência.

Essa complexidade tem gerado insegurança jurídica aos contribuintes do ISS, tornando-se comum o ingresso de ações judiciais, objetivando descobrir em qual Município deverá ser recolhido o ISS. Então, notamos que a utilização de diversas regras sem a definição de como aplicá-las também gera consequências negativas aos contribuintes e aos Municípios. A Veja publicou a reportagem com o título “Tem firma com sede até no cemitério”, onde foi exposta a situação de um determinado município do Estado de São Paulo, onde aprovou alíquota de 0,5% de ISS para as empresas que para lá migrassem, ainda que fosse apenas em documentos.

Prefeituras fazem guerra fiscal para atrair empresas, usam expedientes ilegais e arrecadação de ISS cai 800 milhões de reais. O município de Campina do Monte Alegre (SP) é o exemplo da desregulamentação. [...] A cidade abdicou de boa parte da arrecadação do imposto sobre serviços (ISS), cuja alíquota deve variar entre 2% e 5% do faturamento da empresa. Os prestadores de serviços que atenderam ao chamado de Campina do Monte Alegre passaram a pagar 0,5% de imposto. Com essa estratégia de ganhar uns caraminguás, o município de 6000 habitantes atraiu tantas empresas que faltou lugar para instalar as sedes de todos os interessados. Ao todo, 2400 empresas migraram para a cidade. Para atender a demanda imprevista, a prefeitura permitiu que os interessados fornecessem como endereço o ginásio de esporte municipal, o edifício-sede da prefeitura, um lago e até o cemitério. [...] O artifício fiscal adotado pela cidade não é apenas excêntrico. É ilegal (PORTELA, Fábio. Revista "Veja". São Paulo, 11 jan 2006.adaptado).

A matéria relatou também o número grande de empresas de fachadas que usavam endereços falsos para conseguir alíquotas menores, causando um grande prejuízo para muitos entes, no resto do país também acontece muito essa situação, o que acaba ocasionando problemas que terminam no Poder Judiciário. Vale ressaltar que essa alíquota de 0,5% é proibida pela legislação federal, a qual trata do ISS, mas mesmo com a proibição estava sendo instituída em alguns municípios.

Assim, enxergamos problemas contínuos na legislação ao considerar como regra geral, competente o município onde estiver o estabelecimento prestador, o que possibilitou a brecha para que os próprios entes e as empresas montassem e continuem realizando esquemas para efetuarem o recolhimento do ISS.

Para professora Sílvia Helena Gomes, o que está posto na LC 116/03 e nas leis complementares municipais que tem como base a referida lei não pode ser desprestigiado, mesma que não sejam instrumentos legais que estejam aptos por meio de suas disposições a resolver o conflito entre Municípios, deverá ser interpretada de forma a equacionar os critérios relacionados ao aspecto espacial do ISS. Assim ela interpreta da seguinte forma:

i) o artigo 3º da Lei Complementar n.116/03 veicula regra geral para que os serviços sejam considerados no estabelecimento prestador; ii) o artigo 3º da Lei Complementar n.116/03 traz um rol exaustivo de exceções para que o tributo seja considerado devido no local da prestação; iii) o artigo 4º da Lei Complementar n.116/03 traz a definição do que vem a ser estabelecimento prestador, de forma que se o estabelecimento não preencher tais requisitos deverá ser desconsiderado, aplicando-se a regra geral do domicílio prestador, (ainda que nosso entendimento seja um conceito mais completo de estabelecimento); v) o artigo 6º da Lei Complementar n.116/03 que traz

a possibilidade de instituição da responsabilidade tributária somente poderá ocorrer se a retenção for feita em favor do Município em que se localizar o estabelecimento prestador ou no caso do rol taxativo de exceções trazidos pelo artigo 3º. Portanto, visando aproveitar a sistemática já posta pela Lei Complementar n. 116/03 e objetivando viabilizar a diminuição dos conflitos de competência entre Municípios, entendemos que esta é uma possível interpretação aos comandos legais nela trazidos, buscando minimizar os conflitos intermunicipais, evitar a bitributação e proporcionar maior segurança jurídica entre Fisco e contribuintes (2012, p. 3-4).

Outra mudança da LC 116/2003, trouxe a possibilidade dos municípios atribuírem a terceiros a responsabilidade pela retenção do crédito tributário devido pelos prestadores, a qual já vinha sendo aplicado por alguns municípios com base no estipulado pelo artigo 121, inciso II do CTN.

Quanto a retenção na fonte do ISS, Martins (2003, p. 217- 218) cita que não deixa de ser uma forma de lançamento por homologação, em que se costuma descontar do valor pago pela prestação dos serviços uma certa quantia correspondente ao imposto.

Ocorre que, pela norma contida no inciso II do parágrafo 2º, os tomadores, conhecidos como pessoas jurídicas, ficam obrigados a reter alguns serviços previamente estabelecidos. Muitos municípios entenderam que podem impor a retenção de quaisquer serviços prestados em seus territórios, indistintamente, pois obrigam o tomador a reter qualquer serviço que lhes sejam prestados, independente de verificação prévia de onde esteja situado o estabelecimento prestador do serviço. Uma anomalia jurídica, posto que derruba por terra todo o esforço do legislador em determinar o critério espacial a ser seguido no recolhimento do ISS, que acarreta imposições nitidamente coercitivas.

Dessa forma o terceiro, tomador do serviço, acaba sendo compelido a reter na fonte o imposto devido, sob a circunstância de sofrer sanções se não efetuar a retenção, a qual muitas vezes superior a ausência do recolhimento do imposto pelo prestador, como, por exemplo, multas que atingem cerca de 100% ou mais do valor do imposto.

Assim o contribuinte fica em risco diante dos fatos, pois não raras vezes é impelido pela lei de um Município, e outro ente também se acha competente para recolher o imposto, o que pode causar inevitavelmente uma bitributação.

A utilização de todas essas regras em conjunto, sem que fosse estabelecido um equacionamento entre elas, também tem gerado a guerra fiscal,

desta vez porque uma mesma prestação de serviços pode vir a ser tributada mais de uma vez, seja porque um Município entende que o ISS deverá ser pago no local do estabelecimento, seja porque outro ente pretenderá cobrar todos os serviços ocorridos dentro de seus limites territoriais, ainda que o prestador não se estabeleça em seu território, seja porque os tomadores poderão ser eleitos como responsáveis pelo pagamento do tributo sobre qualquer tipo de prestação de serviços e efetuarão a retenção deste, já recolhido no local do estabelecimento do prestador.

A Lei Complementar nº 157/2016 promoveu alterações e incluiu dispositivos nas Leis Complementares nº 116/2003 e nº 63/1990 e na Lei nº 8.429/1992, que tratam, respectivamente, sobre o Imposto Sobre Serviços, sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e, ainda, sobre a Lei de Improbidade Administrativa.

Dentre as alterações e novas disposições que se enquadram dentro do ISS, destaca-se as que estão relacionadas à Lei Complementar nº 116/2003, as quais tratam do local de incidência do imposto. A regra geral do local para pagamento do ISS é o Município onde o prestador do serviço está estabelecido. Entretanto, para algumas atividades, o imposto deve ser recolhido no Município onde o serviço é prestado e que pode ser diferente daquele onde o prestador se encontra com a referida LC, foram acrescentadas exceções à regra no local da prestação de serviços.

Temos mudanças com os acréscimos de como, por exemplo, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios, vigilância de semoventes, serviço de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário e outros serviços de transporte de natureza municipal (BRASIL, 2016).

Outra mudança foi a alíquota mínima para tributação buscando acabar com a “guerra fiscal” entre os municípios, a nova legislação adiciona um artigo à LC nº 116/2003, o qual determina que a alíquota mínima do ISS é de 2%,

vedando a concessão de quaisquer benefícios que resultem em carga tributária inferior a este percentual. As exceções são: obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes; reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres; e transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros (BRASIL, 2016).

Uma parte da doutrina aponta que não basta uma alíquota mínima para todos e sim uniforme em uma mesma região como aponta o professor o Kiyoshi Harada:

O ideal seria fixar uma mesma alíquota para todos os Municípios que pertençam a mesma região, encerrando os conflitos, pois, os contribuintes não teriam porque se estabelecer em um determinado município já que pagariam a mesma alíquota, reduzindo as fraudes (2001, p. 62).

Tivemos também o aumento dos serviços tributados, como a inclusão de várias atividades na lista dos serviços que serão tributados pelo ISS. Entre elas, destaca-se o processamento de dados e programação e computadores, e conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos bem como a divulgação de publicidade e propaganda na internet (correspondentes aos itens 1.09 e 17.25 da lista anexa à LC nº 116/2003).

As mudanças e acréscimos ao que estava exposto na Lei Complementar nº 116/2003 tem como um dos objetivos diminuir as discussões acerca de onde deve ser recolhido os serviços prestados, e dessa forma busca a melhora no arrecadamento do ISS, no entanto ainda não sabemos os impactos positivos e negativos dessa mudança, visto que ainda é uma modificação recente e a Lei Complementar nº 157/2016 não produz efeitos imediatos, uma vez que suas alterações somente serão exigíveis após suas inserções nas legislações municipais, com o devido respeito ao princípio da anterioridade.

2.2.3 Da interpretação dos tribunais

O entendimento majoritário dos Municípios acerca da incidência do ISS é que o imposto será devido em regra no local da sede ou do domicílio do prestador, e em determinados serviços deve ser recolhido no local da prestação de serviço, entretanto muitas vezes se tem a retenção do imposto por um

município e o contribuinte não acha correto e inicia um litígio, ou o município acha que aquele imposto é devido a ele. Observando o estipulado na legislação nem sempre entendemos que existe uma sintonia.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, diante do conflito de competência territorial foi levado em consideração o local da efetiva prestação do serviço, onde se ocasionou o fato gerador, baseando-se na Constituição Federal pela competência territorial. Em um conflito entre uma empresa prestadora de serviços e o Município de Juiz de Fora, o TJMG, em 2010, negou provimento ao recurso de apelação interposto pela empresa, argumentando que o ente referido era competente para tributar sobre os serviços prestados pela empresa dentro dos limites de seu território, mesmo a apelante tendo sua sede no Município de Lima Duarte.

A decisão relata que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços, tornando-se, desse modo, desarrazoado entender que o tributo seja recolhido aos cofres de ente municipal diverso, mesmo que o estabelecimento esteja fixado em outro território, já que o domicílio do prestador de serviços não faz guarda qualquer consonância com o local em que realizada a atividade social, não podendo assim, influir na fixação do tributo. Observemos a decisão do TJMG:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DEBITO FISCAL. ISS. FISCALIZAÇÃO. ABUSO DE PODER. INOCORRENCIA. COMPETENCIA TRIBUTARIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS TRIBUTADOS. RECOLHIMENTO PERANTE MUNICIPIO INCOMPETENTE. BITRIBUTAÇÃO. INOCORRENCIA. Se a atividade da fazenda pública municipal de deu dentro do regular exercício da atividade de fiscalização fazendária, não há que se falar em qualquer abuso ou ilegalidade. A competência para a cobrança do ISS é do município em que ocorreu a prestação dos serviços tributados, e não daquele em que estabelecido o prestador, consoante a interpretação que a jurisprudência vem fazendo dos artigos 3º e 4º da LC 116/03. Não há que se falar em bitributação se o contribuinte recolheu o imposto em município incompetente, haja vista que, assim sendo, não há a cobrança de dois impostos diferentes sobre o mesmo fato gerador por dois entes federativos distintos (BRASIL, Tribunal de Justiça de Minas Gerais- Apelação Cível Nº 1.0145.99.020125-6/001 Relator: EXMO. SR. DES. Dídimo Inocêncio de Paula – Data de Julgamento: 13/05/2010 – Comarca de Juiz de Fora – 3ª Câmara Cível- Data de Publicação: 17/06/2010).

Vale ressaltar, que o tribunal entendeu que não se trata de bitributação, se a empresa recolheu o imposto para ente incompetente, considerando-se que não ocorreu a cobrança de dois impostos diferentes sobre mesmo fato gerador

por entes distintos. Assim, percebemos diante desse julgado, o risco que o contribuinte está submetido em virtude das legislações municipais sempre, ou na maioria dos casos se colocarem como competente para arrecadar o ISS, quando pela Lei Complementar nº 116/03 deve ser seguido diversos critérios.

Podemos observar também o posicionamento de tribunais superiores, como mostra o do STJ, que proferiu a seguinte decisão em 05 de fevereiro de 2009, firme no sentido de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é aquele onde se realizou a efetiva prestação dos serviços, pois é nele que ocorreu o fato gerador do imposto:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTENCIA DE VICIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ALEGADA AFRONTA AO ART. 467 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RESTRIÇÃO DA SÚMULA 211/STJ. TRIBUTÁRIO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. EMPRESA GESTORA DE PLANO DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. 1. Não viola o art. 535 do CPC o acórdão que, mesmo sem se ter pronunciado sobre todos os temas trazidos pelas partes, manifestou-se de forma precisa sobre aqueles relevantes e aptos à formação da convicção do órgão julgador, resolvendo de modo integral o litígio. 2. A matéria suscitada nas razões de recurso especial e não abordada no acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não merece ser conhecida por esta Corte, ante a ausência do indispensável prequestionamento (Súmula 211/STJ). 3. A jurisprudência da Primeira Seção deste tribunal é firme no sentido de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é aquele onde se realizou a efetiva prestação dos serviços, pois é nele que ocorreu o fato gerador do imposto. Nesse sentido: AgRg no Ag 734.289/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.03.2006; REsp 133.230/CE, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio Noronha, DJ de 14.03.2005; AgRg no Ag 762.249/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28.09.2006; AgRg no Ag 595.028/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.11.2004; REsp 431.564/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.09.2004. 4. No que se refere à base de cálculo, mostra-se ilegítima a incidência do ISS sobre o total das mensalidades pagas pelo titular do plano de saúde à empresa gestora, pois, em relação aos serviços prestados pelos profissionais credenciados, há a incidência do tributo, de modo que a nova incidência sobre o valor destinado a remunerar tais serviços caracteriza-se como dupla incidência de um mesmo tributo sobre uma mesma base impositiva. Por tal razão, o valor repassado aos profissionais credenciados deve ser excluído da base de cálculo do tributo devido pela empresa gestora. Nesse sentido: EDcl no REsp 227.293/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Jose Delgado, Rel. p/acórdão Min. Francisco Falcão, DJ de 19.09.2005; REsp 1.002.704/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Jose Delgado, Rel. p/acórdão Min. Francisco Falcão, DJ de 15.09.2008. 5. Recurso especial parcialmente provido. ACÓRDÃO. REsp 783022/MG – RECURSO ESPECIAL 2005/0155972-8 (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça- Recurso Especial- Nº 783.022 - MG (2005/0155972-8) – Relator (a) MIN. (a) Denise Arruda (1126) - Data de Julgamento: 05/02/2009 - Primeira Turma – Data de Publicação: 16/03/2009).

Podemos observar outro julgado do STJ, analisando o local de recolhimento do ISS:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. FATO GERADOR. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO. LOCAL ONDE OCORRE A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ pacificaram o entendimento de que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador. 2. Agravo regimental improvido. (BRASIL, STJ - AgRg no Ag: 763269 MG 2006/0072533-2, Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 17/08/2006, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 12/09/2006 p. 309RSTJ vol. 205 p. 182).

No caso acima trata-se de agravo regimental interposto pelo Município de Santo Antônio da Patrulha, argumentando que teria competência para o recolhimento do ISS, onde foi negado o recurso, sob o entendimento de que o ISS é exigido no local onde ocorre o fato gerador.

Sustenta o agravante, sob pena de ofensa aos artigos 12, inciso I, do Decreto-lei nº 406/68 e 4º da LC nº 116/2003 e à prova documental dos autos, que o Município de Santo Antônio da Patrulha é o competente para cobrar o ISS, pois é naquela cidade onde ocorreu a assinatura de um contrato escrito, a compra do bem pela arrendadora e a transferência da posse do bem, a questão foi decidida de acordo com a orientação já pacificada no âmbito deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o ISS é tributo somente exigível pelo Município onde se realiza o fato gerador, entendido este o local no qual há a prestação de serviço.

Em 2006, o Min. Luiz Fux foi relator em um julgado sobre o local competente para o recolhimento do ISS, e foi entendido no caso seguinte que o município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados, mesmo a empresa possuindo sede em outro ente municipal, como podemos ver abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. 'O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados'. 2. Precedentes: EREsp 130.792/CE; Primeira Seção, Relator para acórdão Min. NANCY ANDRIGHI; DJ de 12/6/2000, p. 66; AgRg no AgRg no Ag 587.918/RJ; Primeira Turma, Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; DJ de 1º/7/2005, p. 373; AgRg no Ag 607.881/PE; Segunda Turma, Relator Min. FRANCIULLI NETTO; DJ de 20/6/2005, p. 209; AgRg no Ag 595.028/RJ; Primeira

Turma, Relator Min. JOSÉ DELGADO; DJ de 29/11/2004, p. 239. 3. Assentado no acórdão recorrido que os serviços foram prestados em outro município, pelo que foi determinada a este a competência para tributar pelo ISSQN, não cabe ao STJ conhecer do recurso pelas alegações do agravante no sentido de que não ficou provado o lugar de prestação do serviço. 4. É que as questões que levam à nova incursão pelos elementos probatórios da causa são inapreciáveis em sede de recurso especial, consoante previsto na Súmula 7/STJ. 5. Agravo regimental a que se nega provimento (AgRg no Ag 762.249/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28.9.2006).

Neste sentido, Machado afirma que o Superior Tribunal de Justiça vinha entendendo que competente para a cobrança do ISS seria o município em cujo território ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local onde se encontra o estabelecimento prestador (MACHADO, 2006 p.36).

Os incentivos fiscais, em tese, legítimos, estão incorporados na cultura política de nossa sociedade, pelo que a regulamentação da matéria por lei complementar não pode significar garantia de que a guerra fiscal cessará.

No âmbito do ISS, para tentar minimizar essa guerra, cometeu à lei complementar a tarefa de fixar as alíquotas mínimas do ISS e prescreveu, essa alíquota no mínimo de 2% com a LC157/2016, e os municípios devem ajustar suas alíquotas.

Vários municípios em nosso país tinham e tem ainda fixado a alíquota do ISS abaixo de 2% atraindo empresas prestadoras de serviços, algumas dessas empresas somente formalmente consignaram seus endereços em outros municípios.

Algumas prefeituras em nosso país reagiram com uma legislação inconstitucional, exigindo cadastramento, em sua repartição fiscal, de todos os que prestam serviços em seu território sempre que o prestador estiver inscrito em outro município, sob pena o tomador ficar responsável pela retenção e pagamento do ISS. Com isso buscou afastar do mercado da concorrência as empresas prestadoras localizadas em outros municípios não excepcionando, sequer, as hipóteses de prestação de serviços em que o imposto é devido no local da prestação.

Dessa forma observando de maneira em geral os incisos do artigo 3º da LC 116/2003, muitas vezes não estão sendo levados em consideração, já que os tribunais estão dispostos a observar sobretudo o local da prestação de serviço.

3 ANÁLISE DE CASO

Depois de analisar conceitos e princípios relacionados ao tema em estudo, e avaliar o local recolhimento do ISS, a Lei Complementar 116/03 e Constituição Federal, é necessário estudar as leis de João Pessoa e Cabedelo para confirmação ou negação do conflito de competência para recolhimento do ISS entre esses entes, e se existente como enxergar uma solução ou uma possível diminuição desse problema para diminuir ou findar esse cerne.

A competência para exigir Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme referido anteriormente, é dos municípios e tem fundamento legal no artigo 156 da Constituição e na Lei Complementar 116 de 2003. Desse modo, é importante analisar alguns aspectos relevantes acerca das disposições do Código Tributário do Município de João Pessoa, disposto na Lei Complementar Nº 53, de 23 de dezembro de 2008.

O Código Tributário Municipal de Cabedelo foi instituído pela Lei Complementar nº 02/97, Cabedelo, de 30 de dezembro de 1997, que dispõe sobre o Código Tributário e de Rendas do Município de Cabedelo e dá outras providências, esse Código já passou por alterações e atualizações devido a LC nº 08/01, LC nº 12/02, LC nº 16/04, e a mais recente atualização pela LC nº 25/09.

3.1 Legislação de João Pessoa

Inicialmente, acerca da incidência e do fato gerador da obrigação principal do ISS, dispõe no artigo 148, do Código Tributário de João Pessoa, prática de qualquer das atividades econômicas previstas na Lista de Serviços constante do Anexo I desta Lei, e será devido e recolhido nos termos dos artigos deste subtítulo, observado, quando for o caso, o Calendário Fiscal. Nessa listagem são elencados inúmeros serviços, a exemplo de serviços de informática, de pesquisas, de saúde e assistência médica, de estética e atividades físicas, de construção civil, engenharia e arquitetura, dentre outros (JOÃO PESSOA, 2008).

Não há ISS sobre serviço potencial, mas apenas sobre o serviço real, ou seja, um serviço prestado, concretamente verificado. Recebimentos antecipados de valores previstos em contrato também não constituem obrigação tributária de recolher o ISS, pois o signo presuntivo de capacidade econômica não guarda correspondência com a efetiva prestação de serviços (JOÃO PESSOA, 2008)

Serviços que implicam execução continuada devem ser cindidos em etapas. Caso isso seja possível, o ISS deverá ser apurado periodicamente. Caso contrário, o imposto deverá ser recolhido apenas no final da prestação do serviço.

O ISS tem por base de cálculo o preço do serviço, ele é indevido o tributo sobre serviços gratuitos. Eventual inadimplência do tomador não desobriga o prestador do serviço a recolher o imposto, mesmo que seja parcial, cuja base de cálculo deve ser o preço cobrado pelo serviço e não o montante recebido (JOÃO PESSOA, 2008).

O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País, como, por exemplo, uma empresa no Brasil, contrata um engenheiro estrangeiro para prestação de serviço de engenharia, mesmo se toda prestação, ou somente o início dela, tenha sido no exterior, a caracterização da importação de serviço configura a incidência do ISS (JOÃO PESSOA, 2008).

Quanto ao contribuinte do referido imposto, sabe-se que é o prestador de serviços, conceituado como aquele profissional autônomo ou a empresa que exerça em caráter permanente ou eventual, qualquer das atividades constantes do Anexo I da Lei Complementar Municipal (JOÃO PESSOA, 2008)

De acordo com o aspecto espacial, considera-se o serviço prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas, quando o imposto será devido no local (JOÃO PESSOA, 2008). Evidencia para esta disposição um ponto de correspondência entre a Lei Complementar e o Código Tributário Municipal estudados, vale ressaltar que com a LC 156/16, o código deve ser atualizado em breve e aumentar suas exceções.

Do recolhimento do imposto, de acordo com o que está previsto na legislação:

Art. 154 - Considera-se ocorrido o fato gerador do ISS:
 I - para a pessoa física inscrita como profissional autônomo:
 a) no dia seguinte ao deferimento da sua inscrição no Cadastro Mobiliário Fiscal da Prefeitura Municipal de João Pessoa, para o primeiro exercício;
 b) anualmente, no primeiro dia de cada exercício subsequente, quando já inscrito;
 II - no momento em que o serviço for prestado, nos demais casos.
 Parágrafo único. Salvo disposição expressa da legislação tributária, o imposto será recolhido até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador (JOÃO PESSOA, 2008).

Cabe ao Secretário da Receita do Município orientar a aplicação das regras relativas à incidência do ISS para fins de sua cobrança e arrecadação, inclusive, sendo o caso, para adequar a prática administrativa ao entendimento firmado em decisões do poder judiciário (JOÃO PESSOA, 2008).

A legislação de João Pessoa versa sobre a responsabilidade de terceiros pelo pagamento do imposto, onde trata do tomador do serviço de recolher o referido tributo quando tomarem serviços de prestadores não estabelecidos no município de João Pessoa, como podemos ver a seguir:

Art. 161 - São responsáveis pelo pagamento do imposto:
 XIII - os tomadores dos serviços, pelo imposto incidente na operação, quando tomarem serviços de prestadores:
 a) não identificados;
 b) não domiciliados no Município; ou
 c) quando o documento fiscal emitido não seja autorizado pela Secretaria da Receita Municipal de João Pessoa (JOÃO PESSOA, 2008).

Dessa forma, quando uma empresa contrata um serviço prestado por alguém não domiciliado no município de João Pessoa, a Lei Municipal obriga a essa empresa que tomou o serviço a fazer uma retenção do ISS na fonte, ou seja, recolhendo o imposto da operação para João Pessoa.

3.2 Legislação de Cabedelo

O Código Municipal trata que a competência legislativa do Município em matéria tributária é assegurada pelo disposto na CRF/88, e também pela Constituição do Estado da Paraíba e Lei Orgânica do Município de Cabedelo, e é exercida pelo Poder Legislativo Municipal (CABEDELLO, 1997).

Trata-se que a legislação tributária municipal engloba as leis, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos da competência municipal (CABEDELLO, 1997). O código traz ainda no seu artigo 62, onde teve sua redação modificada pela LC nº 16/04, o fator gerador do ISS:

Art. 62. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes do Anexo X, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (CABEDELLO, 2004).

Essa lista informa os serviços prestados que devem ser arrecadados ISS pelo município, e encontramos na mesma mais de 150 itens a serem analisados. A legislação trata também sobre os contribuintes, isenções e não incidência do imposto.

No entanto, observaremos como o ente se coloca frente ao local do recolhimento do imposto em questão:

Art. 74 - O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XX, quando o imposto será devido no local (CABEDELLO, 2009).

Analisando o artigo em questão, temos a cópia do que era previsto no artigo 3º da LC 116/2003, com as hipóteses previstas para o local da prestação do serviço, vale ressaltar que com a LC 156/16, esse artigo deve ser atualizado em breve e aumentar suas exceções.

Vale ressaltar que de acordo com a LC nº 08 de 26 de dezembro de 2001 em seu artigo 74 era considerado o local da prestação de serviço aquele onde ocorreu o fator gerador da obrigação tributária principal (CABEDELLO, 2001). O recolhimento do imposto será efetuado nos órgãos arrecadadores, através de Documento de Arrecadação Municipal, na forma definida pelo Poder Executivo (CABEDELLO, 1997).

A legislação de Cabedelo também versa sobre a responsabilidade de terceiros pelo pagamento do imposto, onde trata do tomador do serviço de recolher o referido tributo quando tomarem serviços de prestadores não domiciliados no município de Cabedelo, como podemos ver a seguir:

Art. 71 - São responsáveis, pela retenção e pelo recolhimento do imposto devido ao Município de Cabedelo:
II – a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.03; 3.04; 7.02; 7.04; 7.05; 7.09; 7.10; 7.11; 7.12; 7.14; 7.15; 7.16; 7.17;

11.02; 11.04; 12.12; 17.05 e 17.09, efetuados por prestador de serviço sediado fora do Município de Cabedelo (CABEDELLO, 2009).

Dessa forma, quando uma empresa contrata um serviço prestado de acordo com os subitens citados pelo artigo 71 por alguém não domiciliado no município de Cabedelo, a Lei Municipal obriga a essa empresa que tomou o serviço a fazer uma retenção do ISS na fonte, ou seja, recolhendo o imposto da operação para a cidade portuária.

3.3 Posicionamento Crítico

É necessária arrecadação dos tributos em um país como o Brasil, por ser a principal fonte de receita, e pela importância da tributação para a concretização de políticas voltadas para o bem-estar social, através dessa atuação que será obtido recursos para concretizar objetivos públicos.

O Brasil tem como característica uma considerável intervenção do Estado na sociedade, o qual presta para população saúde, educação, segurança, infraestrutura, entre outros programas sociais e serviços que buscam uma sociedade mais justa, onde o Estado acolhe a população com uma contraprestação e prestação de serviço em diversas áreas.

Nesse contexto, sabe-se que o Município é ente federativo com autonomia, assim tem capacidade de autogoverno, autoadministração e auto-organização. Para exercer suas atribuições, no entanto, também é preciso que esse ente federativo tenha recursos suficientes.

Nos municípios menores temos as fontes de receitas, mas, na maioria dos casos, as transferências constitucionais respondem pela maior fatia do orçamento. Assim, estes ainda possuem muita dificuldade na arrecadação e precisam melhorar sua atuação nessa área.

Os entes têm como função, baseado na legalidade, a cobrança de tributos, diante disso fica claro a importância de se ter uma atividade tributária estável e eficiente, desse modo deve existir uma relação harmoniosa entre o Fisco e o contribuinte.

Para que os Municípios arrecadem as suas receitas próprias, é necessário o enfrentamento das demandas, cientes que são investimentos que, além de cumprir a obrigação constitucional, da lei de responsabilidade fiscal e evitar

penalidades aos administradores, o retorno se dará mediante o aumento da receita própria, diminuindo a dependência das transferências correntes. A gestão eficaz das Receitas Próprias de forma a cumprir os preceitos constitucionais e otimizar a arrecadação pode ser implementada gradativamente, mas exige medidas concretas e efetivas.

Neste contexto, de acordo com dados mais recentes do Ipea, de 2000 a 2011, percebe-se a importância do ISS na receita do município de João Pessoa, e como sua arrecadação fica acima da média nacional dos municípios, revelando um vínculo de dependência do município em relação ao ISS na sua arrecadação total.

Segundo os dados selecionados da cidade de João Pessoa:

Quadro 1 - Receita tributária municipal com impostos - ISS em relação à receita tributária no município de João Pessoa

Ano	RECEITA MUNICIPAL	RECEITA MÉDIA NACIONAL
2011	51,03%	49,13%
2010	49,26%	49,30%
2009	48,51%	48,87%
2008	50,09%	48,14%
2007	67,20%	46,51%
2006	54,80%	45,80%
2005	53,34%	43,77%
2004	54,62%	41,71%
2003	56,72%	39,20%
2002	58,37%	39,38%
2001	60,87%	43,45%
2000	61,70%	42,67%

(IPEA,2014).

Assim, conforme os dados, fica evidente quanto o município de João Pessoa é dependente do ISS e o quanto há necessidade também de diversificar as fontes de receitas tributárias. Ao mesmo tempo, para compreender melhor o quadro acima, é essencial trazer aqui os dados absolutos das arrecadações de ISS em João Pessoa:

Quadro 2 - Receita tributária municipal com impostos – ISS – no município de João Pessoa

Ano	ISS
2011	R\$ 128.028.855,03
2010	R\$ 109.354.536,27
2009	R\$ 93.203.136,15
2008	R\$ 79.142.358,64
2007	R\$ 71.622.187,59
2006	R\$ 57.779.140,50
2005	R\$ 48.438.388,77
2004	R\$ 46.500.641,48
2003	R\$ 38.473.806,96
2002	R\$ 32.755.591,95
2001	R\$ 26.005.705,06
2000	R\$ 23.222.084,81

(IDEM)

Nos últimos dez anos, na Cidade de Cabedelo, em relação arrecadação do ISS, em particular, tem crescido sensivelmente a cada exercício financeiro nos demonstrando a tendência de incremento que funciona como um fator atrativo, esse aumento pode ser visualizado em conformidade com os dados do Ipea, os quais estão disponíveis dos anos de 1999 a 2010:

Segundo os dados selecionados da cidade de Cabedelo:

Quadro 3 - Receita tributária municipal com impostos – ISS – no município de Cabedelo

Ano	ISS
2010	R\$ 6.414.937,29
2009	R\$ 6.088.794,17
2008	R\$ 4.786.156,06
2007	R\$ 3.428.020,91
2006	R\$ 3.969.612,27
2005	R\$ 2.888.949,11
2004	R\$ 1.710.938,72
2003	R\$ 2.213.028,85
2002	R\$ 1.920.280,13
2001	R\$ 1.048.497,08
2000	R\$ 1.037.547,51
1999	R\$ 1.006.510,11

(IDEM)

Quanto à relação da arrecadação do ISS e a receita tributária do município de Cabedelo, os dados do Ipea mostram que:

Quadro 4 - Receita tributária municipal com impostos - ISS em relação à receita tributária de Cabedelo

Ano	RECEITA MUNICIPAL	RECEITA MÉDIA NACIONAL
2010	42,37%	49,30%
2009	48,82%	48,87%
2008	43,70%	48,14%
2007	41,71%	46,51%
2006	45,19%	45,80%

2005	46,44%	43,77%
2004	35,82%	41,71%
2003	48,17%	39,20%
2002	49,25%	39,38%
2001	39,42%	43,45%
2000	41,71%	42,67%
1999	43,42%	40,08%

(IDEM)

De acordo com os dados acima, podemos verificar que a dependência do município de Cabedelo é menor que a de João Pessoa em relação ao ISS em detrimento da receita tributária dos municípios. Esses dados podem novamente consubstanciar, que há necessidade de melhorar as políticas tanto de incentivo, quanto de expansão de investimentos essenciais para a diversificação das atividades econômicas do município.

Baseado nos dados da cidade de João Pessoa e Cabedelo, enxergamos a importância da arrecadação do ISS para as cidades e como também é para os outros municípios no Brasil e percebemos o quanto é significativa a definição do local certo para o recolhimento do referido imposto, e como os municípios buscam receber o ISS, o que acaba ocasionando um conflito entre os entes, e também entre o contribuinte e o município.

A partir do que foi relatado e da representatividade do ISS para os municípios, o local do seu recolhimento e a harmonização desse recolhimento é necessário para contribuintes e municípios. No entanto, não é isso que temos como realidade, percebemos entre os municípios uma disputa para o recolhimento do ISS.

O fato dos municípios utilizarem da retenção na fonte para o recolhimento do referido imposto como foi citado anteriormente, ocasiona problemas principalmente por muitos municípios entenderem que podem impor a retenção de quaisquer serviços prestados em seus territórios, indistintamente, pois obrigam o tomador a reter qualquer serviço que lhes sejam prestados, independente de verificação prévia de onde esteja situado o estabelecimento

prestador do serviço. Uma anomalia jurídica, posto que derruba por terra todo o esforço do legislador em determinar o critério espacial a ser seguido no recolhimento do ISS, que acarreta imposições nitidamente coercitivas.

A cidade de João Pessoa utiliza de forma indistinta, pois obriga o tomador a reter qualquer serviço que seja prestado por empresa de outro município, já em Cabedelo a legislação seleciona serviços que devem ser feitas a retenção do ISS, quando o serviço for realizado por empresa domiciliada em outro município.

Para Barreto o ISS é tributo incidente sobre fatos, cuja natureza comporta desdobramentos que extravasam o âmbito do município, isto porque é repartido não apenas em função de um critério material, mas também em razão territorial (2003, p.258).

Destarte, uma empresa de João Pessoa, contrata um serviço de uma empresa que está sediada em Cabedelo, a empresa de João Pessoa é obrigada em virtude da lei a realizar a retenção na fonte, recolhendo o ISS para o município, só que ao mesmo tempo a empresa de Cabedelo terá a preocupação de também ser tributada em Cabedelo, porque terá o risco de também ter de recolher esse imposto no município onde está estabelecida, devido a legislação da cidade Portuária.

Essa situação citada acima, também pode ser vista com uma empresa de João Pessoa que presta serviços fora de sua localidade, como, por exemplo, em Cabedelo e acaba sofrendo com a retenção na fonte pela empresa tomadora dos serviços e também tem que realizar o pagamento do ISS para o município onde está domiciliada.

Por conseguinte, podemos citar uma situação plausível de entendimento, uma empresa de Cabedelo que presta serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres, contratada para prestar seus serviços a um canil em João Pessoa com coleta de sangue, leite e tecidos, ela sofrerá com a retenção do imposto na fonte para o município de João Pessoa, pelo fato da legislação da Capital definir que deve recolher na fonte quando tomarem serviços de prestadores não domiciliadas no município, e a mesma empresa domiciliada em Cabedelo deve recolher o imposto dessa operação a sua cidade, já que de acordo com a legislação do ente referido essa prestação de serviço cabe ao município onde está estabelecida a competência de tributar.

Assim, percebemos que apesar da legislação de João Pessoa reproduzir a Lei Federal e a de Cabedelo reproduzir a referida Lei, ambas têm regras de retenção na fonte que ocasionam conflitos, e por consequência os municípios se julgam ambos competentes para recolher o ISS, mesmo de serviços realizados fora do seu território por empresas domiciliadas, e os efetuados dentro dos seus limites por empresas estabelecidas em outros municípios, o que derruba por terra todo o esforço do legislador em determinar o critério espacial a ser seguido no recolhimento do ISS, que acarreta imposições nitidamente coercitivas.

Vale dizer que há situações difíceis de serem diferenciadas. Há serviços que para serem feitos envolvem vários municípios e outros cuja determinação do local do fato – objeto, não é simples de ser definido. Dessa forma, a possibilidade da bitributação é constante para as empresas que atuam com suas atividades nesses municípios próximos e muitas vezes o conflito acaba por ser decidido pelo Poder Judiciário, como podemos ver nos casos a seguir.

O Tribunal de Justiça da Paraíba, atuou em um conflito envolvendo o local do recolhimento do ISS, onde a Petrobras Distribuidora S/A, alegava, em síntese, que não existia a obrigação legal de retenção do referido tributo para o Município de Cabedelo, porquanto considera devido o ISS no local do estabelecimento prestador, onde tinha sede na cidade do Rio de Janeiro e não no local da prestação do serviço, e para o Tribunal foi considerado o local da efetiva prestação do serviço para determinar o ente competente para arrecadar o referido imposto, como podemos ver a seguir:

EMENTA TRIBUTÁRIO. Embargos à Execução Fiscal. ISSQN. Competência tributária. Local da efetiva prestação do serviço. Precedentes do STJ. Rejeição dos Embargos. Apelação. Seguimento negado. Em que pese a literalidade da alínea a do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, na redação anterior à Lei Complementar nº 116/03, a jurisprudência assentou-se no sentido de que o Município onde é prestado o serviço é o competente para exigir o ISS, por força da sistemática constitucional, que adota o critério da territorialidade para fixação da competência em matéria tributária. Jurisprudência do STJ. APELAÇÃO CÍVEL - 073.2007.003.159-3/001 ORIGEM: PROCESSO 073.2007.003.159-3 da 4ª Vara da Comarca de Cabedelo RELATOR: Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira APELANTE: PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A ADVOGADOS: Sandra Medeiros W de Queiroz e Adeleide Pereira da Silva APELADO: MUNICÍPIO DE CABEDELLO, representado por sua Procuradora Débora Lígia O. do Nascimento Nóbrega. (Brasil, Tribunal de Justiça da Paraíba- APL- 073.2007.003.159-3 - Relator: Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira - Data de Julgamento: 01-10-2009 - 4ª Vara da Comarca de Cabedelo Data da publicação: 03/10/2009).

Dessa forma, a empresa citada sofreu com a retenção na fonte pelo município de Cabedelo, e entrou com ação pleiteando esse valor que foi retido, já que para o apelante o imposto referido seria devido ao município do Rio de Janeiro, onde a empresa estava estabelecida, ou seja, cabendo o recolhimento do ISS ao ente onde ficava localizada a sede da empresa e não no Município de Cabedelo, sob pena de configurar a bitributação.

O pedido foi negado, levando em consideração o critério da territorialidade, e a Jurisprudência do STJ, dessa forma decidiu que o município de Cabedelo era competente para recolher o ISS.

Assim, percebemos que o município de Cabedelo, como já foi relatado anteriormente, usa a retenção na fonte como uma forma de atrair o imposto para si próprio, mesmo que ele reproduza na outra parte da lei o artigo da LC nº 116/03, onde reproduz que o imposto deve ser recolhido no local do estabelecimento do prestador e em algumas hipóteses no local da prestação de serviço, entretanto concomitantemente tem artigo que trata da retenção na fonte quando o serviço for prestado em Cabedelo por uma empresa de outro município.

O Tribunal de Justiça da Paraíba, atuou em um conflito envolvendo o local do recolhimento do ISS, onde a Telemar Norte Leste S/A, alegava, em síntese, que não existia a obrigação legal de retenção do referido tributo para o Município de Cabedelo, porquanto considera devido o ISS no local do estabelecimento do prestador na cidade de João Pessoa e não no local da prestação do serviço.

O Tribunal negou provimento ao recurso da empresa, alegando que entende ser devido o ISS ao município de Cabedelo onde ocorreu a prestação do serviço. Vejamos o posicionamento do TJPB:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL Apelação Cível Embargos à execução - ISS - Jurisprudência dominante do STJ que entende ser competente para realizar a cobrança do ISS o Município do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto - Decisão monocrática - Art. 557, caput, do CPC - Aplicação - Não do apelo Seguimento negado monocraticamente. Art. 557. O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior. No caso em tela, a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador AgRg no Ag 756.212/SC, Rel. Ministro JOSE DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/09/2006, DJ 16/10/2006 p. 300, mesmo que este ocorra na vigência do art. 12 do

Decreto-Lei nº 406/68, pois a Municipalidade competente para realizar a cobrança do referido imposto é a do local da prestação dos serviços, onde ocorre o fato gerador do ISS (BRASIL, Tribunal de Justiça da Paraíba- Apelação- 07320020148141001 - Relator: Genésio Gomes Pereira Filho - Data de Julgamento: 05/11/2009 - 3ª Vara da Comarca de Cabedelo- Data de Publicação: 06/11/2009).

Dessa forma, a empresa citada sofreu com a retenção na fonte pelo município de Cabedelo, e iniciou uma ação pleiteando esse valor que foi retido, já que para o apelante o imposto referido seria devido ao município onde a empresa estava estabelecida, no caso em João Pessoa. Tendo em vista, a possibilidade da empresa também ser tributada pelo município onde estava domiciliada.

No caso acima, estamos diante da Guerra Fiscal que envolve os municípios de João Pessoa e Cabedelo, pautada no local da prestação de serviço, pelo fato de suas legislações divergirem como dito anteriormente. A legislação da Capital aponta que o imposto na situação acima seja recolhido pela cidade de João Pessoa, onde a empresa estava localizada e a legislação do ente de Cabedelo descreve que o imposto deve ser retido na fonte para o município, já que o local da prestação do serviço se deu em Cabedelo, por uma empresa não domiciliada no referido ente municipal.

Por conseguinte, mesmo ambas reproduzindo a LC nº 116/03, onde utiliza como regra o estabelecimento do prestador e as hipóteses de exceção para o recolhimento no local da prestação de serviço, as duas possuem normas de retenção na fonte que ocasionam conflitos, e por consequência os municípios se julgam ambos competentes para recolher o ISS

Deste modo, é importante ressaltar circunstâncias complexas para se obter uma definição. Por existir prestações de serviços que não se resumem a um único município. E a definição do objeto não se resolve de forma simplificativa. Dessa forma, seria interessante que se atentasse mais quanto a regra geral do local da efetiva prestação do serviço, imposta pela Constituição Federal.

De acordo com a Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro e São Paulo, para diminuir os problemas causados na retenção do ISS na fonte, fizeram um programa que isenta os prestadores de serviço de fora do município da obrigatoriedade da retenção do ISS, chamado Cadastro de Empresas

Prestadoras de Outros Municípios (CEPOM), que tem como objetivo de eliminar este problema para quando os tomadores pertencem às cidades nas quais foram feitos os cadastros.

Fica claro que o critério espacial do ISS só poderá ter como parâmetro ou regra geral, o local em que tiver ocorrido o fato jurídico tributário, diz Santi (2003, p. 516). Martins argumenta que não importa o local onde a contratação é feita, onde a empresa mantém sua contabilidade, onde é escriturada, ou onde o serviço pago, o que importa mesmo é onde é efetuada a prestação de serviços (2003, p. 213).

Neste mesmo entendimento Amaro trata:

Que se deve ressaltar é a importância da precisa identificação temporal e espacial do fato gerador, pois, a partir do momento em que ele se realiza, nasce a obrigação tributária, com a irradiação de direitos e deveres, pretensões e ações, conferidos às partes que titulam os polos ativo e passivos da relação jurídica tributária (2007, p.279).

Em virtude disso, a doutrina e jurisprudência na maioria das situações usam como critério base o local do fato gerador e que a partir dele surge a obrigação tributária, o que diverge do critério adotado pelo artigo 3º e 4º da LC 116/03, e do que os municípios se utilizam para cada caso, observando sempre o que lhes favorece , o que acarreta a contínua divergência no local de recolhimento do ISS, e gera conflitos em nosso Judiciário, aumentando a quantidade de processos e gerando problemas para os contribuintes e os municípios brasileiros.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o local da prestação do serviço é que define o Município competente para a imposição do tributo. Assim resguardou o direito daqueles municípios que sofriam com as fraudes, na medida em que determinou que o imposto fosse escolhido no local onde o prestador estivesse efetivamente prestando o serviço. Mas a questão não se resolveu, pois não são raros os casos em que dois ou mais municípios tentam tributar os mesmos fatos geradores, situação onde a competência de um ente federado exclui a pretensão impositiva de qualquer outro.

Mesmo com a consolidação da jurisprudência do STJ que permaneceu por longos anos, essa interpretação, não resolveu todos os problemas relativos ao ISS, pois, dada a complexidade que sempre permeou alguns tipos de

serviços, restaria necessário definir muito bem quando deve ser e como deve ser considerada ocorrida a prestação dos serviços. Como serviços que começam a ser realizados em um município e finalizam o mesmo em outra localidade.

Há divergências referentes à alíquota mínima do ISS, e a influência dessa alíquota no que diz respeito a uma possível guerra fiscal entre os municípios, podemos notar também discordâncias quanto ao que se pode interpretar sobre o estabelecimento do prestador, assim os municípios, na intenção de arrecadar mais, aproveitam do conceito indefinido do que seja estabelecimento prestador, e utilizam-se do recolhimento do imposto dentro e fora de seu município, onde gera problemas entre entes e contribuintes.

O fato é que a LC nº 116/03, procura esclarecer quanto ao estabelecimento prestador, e outras questões envolvendo o pagamento e recolhimento do ISS, porém as interpretações e possíveis chances legislativas ou jurisprudenciais que um município tem de arrecadar o imposto, ele acaba por utilizar disso para conseguir. E o contribuinte que encontra possibilidade para pagar um valor menor, procura fazer o mesmo.

Portanto, esse problema ultrapassa a questão das empresas que buscam esquemas para diminuir seu pagamento de imposto, é um problema para os municípios, mas também é para os contribuintes que muitas vezes tem o imposto retido pelo tomador do serviço e também acabam realizando o pagamento do tributo para outro município, o qual se acha competente para recolher ISS, e dessa forma temos uma situação complicada tanto para o ente como para o contribuinte, onde o mesmo muitas vezes termina-se em meio a disputa judicial correndo o risco da bitributação, cabendo ao Poder Judiciário, solucionar o litígio.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analizou-se na presente produção um dos principais temas atinentes ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no Brasil, observada a questão do estudo sobre o recolhimento do ISS, e o conflito de competência para o seu recolhimento. Tendo em vista a complexidade imanente do assunto, buscou-se tecer apontamentos outros, correlatos ao objeto central do presente estudo, de maneira a entender de forma holística suas nuances conceituais e práticas.

Inicialmente no presente trabalho, abordou-se a os aspectos gerais, onde foi analisado a competência tributária e temas, correlato a esses, debruçou-se sobre o princípio da territorialidade, e tratou da extraterritorialidade bem como o da proibição da bitributação. No ponto, não se ficou adstrito somente a conceituar tais princípios, mas se explanou, de forma sucinta, a dificuldade de aplicabilidade no cotidiano.

Posteriormente fez-se uma análise mais específica do ISS, observando a retenção do devido imposto e o local de recolhimento, trazendo conceitos doutrinários e infraconstitucionais para tanto. Após, de maneira à dialetizar o tema, verificou a questão tributária de competência municipal, e que o foco recai no imposto.

Assim, procurou-se unir o conteúdo da legislação anterior, com os novos dispositivos, ressaltando os pontos mais relevantes acerca do tema. Procurou-se relatar o ISS, fazendo um apanhado geral sobre seus aspectos, divergências e opiniões de magistrados renomados. Apesar de se tratar de um tributo existente há muito tempo, juridicamente, ainda gera controvérsias.

A discussão consiste em saber que as normas anteriores e a LC n. 116/2003, não resolveram os conflitos já existentes, como também criaram novas celeumas. Existem duas correntes acerca do assunto: a primeira, entende que o imposto deve ser recolhido no local onde se situa o estabelecimento ou o domicílio do prestador de serviço; a segunda, acha que o local mais adequado para o recolhimento do imposto é aquele onde o serviço é efetivamente prestado.

Inegável que o estabelecimento prestador é um local de possível ocorrência do fato jurídico tributário vez que abriga o complexo de bens que serve como base ao exercício da atividade de prestar serviços. Traz uma

conexão territorial com um determinado Município. Dessa forma, legislador complementar elegeu o estabelecimento prestador como um critério apto a servir de aspecto espacial do ISS, pois traz conexão territorial com o elemento material da hipótese prestar serviços.

Ocorre que o legislador, ao estipular que o imposto será cobrado no local onde se situa o estabelecimento ou domicílio do prestador, deixou brechas para que os municípios forjem a lei, para obter uma maior arrecadação.

O entendimento do Poder Judiciário, por sua vez, ao julgar os conflitos que discutem a definição do local de recolhimento do ISS, tem manifestado de forma divergente do critério adotado pelos artigos 3º e 4º da LC 116/03, entendendo de forma majoritária que o local de recolhimento do ISS deverá ser no município onde houve a concretização do fato gerador, ou seja, a efetiva prestação do serviço. Sendo assim, o posicionamento doutrinário e jurisprudencial majoritário, apresenta-se a favor do recolhimento do ISS no município, cujo foi realmente prestado o serviço e não onde se encontra o estabelecimento prestador.

Tudo isso, baseado em argumentos constitucionais e hierarquicamente superiores à lei complementar. Ao estabelecer como regra geral, para recolhimento o ISS, o local do estabelecimento prestador, a LC 116/03 seguiu o mesmo critério adotado pelo DL 406/68, não observando o princípio constitucional da territorialidade, que garante aos entes da Federação, autonomia para recolherem aos seus cofres, impostos sobre fatos geradores que tenha ocorrido em seu território, ou seja, as normas tributárias só terão efeitos, dentro do território do ente Federativo que as houver instituído, sendo apenas em caráter excepcional, os casos em que se permite a extraterritorialidade da lei tributária.

Com o objetivo de acabar com a chamada "guerra fiscal" que há muito tempo se difundiu entre os municípios e o Distrito Federal, o Congresso Nacional aprovou em 30 de dezembro de 2016, a Lei Complementar 157, que estabeleceu entre outras disposições, a alíquota de mínima de 2% para o ISS. Mesmo com a legislação atual, e suas mudanças, ainda é necessário esperar para se ter a dimensão exata de suas melhorias.

O pagamento correto do ISS é de extrema importância para o contribuinte, para que o mesmo não sofra com a bitributação ou pague o imposto de maneira equivocada. Os contribuintes reclamam que quando tem a sede de uma empresa em um município e presta serviço em outro, corre o risco de ser tributado mais de uma vez, e isso gera um problema, fazendo até mesmo com que o preço do serviço aumente para a população.

Por outro lado, os municípios, na intenção de arrecadar mais, aproveitam do conceito indefinido do que seja estabelecimento prestador, e utilizam-se do recolhimento do imposto dentro e fora de seu município, assim restou-se formulada a problematização do tema.

O entendimento dos Municípios e de alguns doutrinadores acerca da incidência do ISS é que esse imposto será devido no local da sede ou do domicílio do prestador, inclusive para os Municípios de João Pessoa e Cabedelo, que reportam em suas Consultas de Contribuinte, é a orientação geral de que deve ser recolhido na sede ou domicílio do prestador o ISS.

Entretanto, quando observamos o que está posto em suas legislações, percebemos a contradição, já que ambas têm regras de retenção na fonte que ocasionam conflitos, e por consequência os municípios se julgam ambos competentes para recolher o ISS, independente de verificação prévia de onde esteja situado o estabelecimento prestador do serviço e do que está posto nas hipóteses de exceções para o recolhimento no local da prestação do serviço. Um problema jurídico, posto que contradiz o determinado pelo legislador em indicar o critério espacial a ser seguido no recolhimento do ISS.

Muitas empresas são obrigadas a realizar retenção de ISS na fonte sobre as notas emitidas para elas. Esta situação acaba criando um problema para o prestador de serviço, que terá de pagar o ISS tanto em sua cidade origem, quanto na cidade do seu cliente, daí o nome bitributação. Cidades como São Paulo e Rio de Janeiro fornecem um cadastro chamado CEPOM, que isenta os prestadores de serviço de fora do município da obrigatoriedade da retenção do ISS, onde busca eliminar este problema para quando os tomadores pertencem às cidades nas quais foram feitos os cadastros.

Portanto, em face do conteúdo abordado na presente produção, sem pretensão de exaurir por completo a questão trazida sob análise, a qual se

mostra passível de maior aprofundamento pelos operadores do Direito, demonstra-se clarividente a dificuldade encontrada para o recolhimento do ISS, e que o critério adotado para esse recolhimento por parte do STJ e da doutrina, com base no princípio da territorialidade e observadas suas exceções de extraterritorialidade, é mais conveniente e propício que o recolhimento do imposto sobre serviços deva ser feito pelo município onde o serviço foi efetivamente prestado.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

AMM, Portal. **Os Municípios e a Arrecadação das Receitas Próprias**: Tributário Área Técnica. 2015. Elaborado por Equipe Amm. Disponível em: <<http://portalamm.org.br/tributario-os-municipios-e-a-arrecadacao-das-receitas-proprias>>. Acesso em: 26 set. 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **Constituição, Comunicação Social e as Novas Plataformas Tecnológicas**. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-12-NOVEMBRO-2007-LUIS%20ROBERTO%20BARROSO.pdf>>. Acesso em 18 de setembro de 2017.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. DOU 05.10.1988.

_____. **Decreto-Lei de nº 406, de 31 de janeiro de 1968**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm> Acesso em: 4 out. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 116 de julho de 2003**. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil/leis/lcp/116.htm>. Acesso em: 2 out. 2017

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 30 julho. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **JUSBRASIL**. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/noticias/3049199-abarrotadode-processos-stj-busca-filtros-para-reduzir-a-demanda-e-priorizar-a-qualidade>> Acesso em: 27 set. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça- **Recurso Especial- 783.022 - MG (2005/0155972-8)** - Primeira Turma – Relator: (A) MIN. (A) Denise Arruda j. em 05-02-2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça- **Recurso Especial - 1.400.759/RS** – Primeira Seção – Relator: Min. Ari Pargendler, j. em 11-06-2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça – **Agravo Regimental - 763269 MG 2006/0072533-2** - Relator: Ministro João Otávio de Noronha, j. 17-08-2006.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. **Apelação- 07320020148141001** - 3ª Vara da Comarca de Cabedelo - Relator: Genésio Gomes Pereira Filho j. em 05-11-2009.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. **Apelação- 073.2007.003.159-3** - 4ª Vara da Comarca de Cabedelo- Relator: Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira j. em 01-10-2009

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação- 1.0145.99.020125-6/001** – 3ª Câmara Cível- RELATOR: EXMO. Sr. Des. Dídimo Inocêncio de Paula j. 13-05-2010.

BRITO MACHADO, Hugo. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição, Malheiros, 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27ª ed. rev., ampliada e atualizada, São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012.

GOIS, Chico. **Folha de São Paulo**. Ed. 24/04/2002.

GOMES, Silvia. **A Determinação do Local da Incidência Tributária**. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/m/conteudo/artigos/a-determinacao-do-local-da-incidencia-tributaria-do-iss/9497>> Acesso em: 10 set. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito municipal**. São Paulo: Atlas, 2001

HARADA, Kiyoshi. ISS e guerra fiscal. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3521, 20 fev. 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23775>>. Acesso em: 6 out. 2017.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IPEADATA. **Finanças Municipais**. Disponível em:< <http://www.ipeadata.gov.br/>>. Acesso em 7 mar. 2017.

JOÃO PESSOA. **Lei Complementar nº 53, de 17 de dezembro de 2008**.

Disponível em: < http://www.joaopessoa.pb.gov.br/portal/wp-content/uploads/2012/04/codigo_tributario_municipal.pdf >. Acesso em 7 set. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 4. ed. São Paulo:Atlas, 2003.

ONLINE, Agilize Contabilidade. **Retenção na fonte: como funciona**. 2016. Agilize. Disponível em: <<https://suporte.agilize.com.br/hc/pt-br/articles/204799855-Retenção-na-fonte-Como-funciona->>. Acesso em: 25 set. 2017.

Papi, Odvaldo. **Conhecendo os impostos e a tributação brasileira**. Disponível em: <<http://generalinvestidor.com.br/colunistas-conhecendo-os-impostos-e-a-tributacao-brasileira/>> Acesso em 08 de out. 2017.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

PORTELA, Fábio. **Revista Veja**, Ed. nº 1938, de 11 de janeiro de 2006.

PREFEITURA DE CABEDELO. **Lei Complementar nº 02/97, Cabedelo, 30 de Dezembro de 1997**. Disponível em: < <http://www.cabedelo.pb.gov.br/arquivos/fazenda/legislacao/LC%20n%C2%BA%2002-97%20-CTM%20-%20atualizado%20pelas%20LC%2008-01%2012-02%2016-04%20e%2025-09.pdf> > Acesso em 8 set. 2017.

PREFEITURA DE JOÃO PESSOA (PMJP). **Plano de Governo da Cidade de João Pessoa: 2013 – 2016**. Disponível em: <<http://www.nossasaopaulo.org.br/portal/arquivos/programasdemetas/plano-de-metas-joao-pessoa-2013-2016.pdf>>. Acesso em 9 set. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Argílio Afonso. **Princípio e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais: 2003.

Vetarishi, André Luiz. **Competência Tributária do ISS: Lei versus Jurisprudência**. Disponível em: < <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2tm3/competencia-tributaria-do-iss-lei-versus-jurisprudencia-andre-luiz-vetarischi-elaborado-em-122003> > Acesso em 20 set 2017.